El *Marco Conceptual para la Información Financiera*

El *Marco Conceptual para la Información Financiera* fue emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 2010. Fue revisado en marzo de 2018.

© IFRS Foundation

ÍNDICE

	desde el párrafo
ESTATUS Y PROPÓSITO DEL *MARCO CONCEPTUAL*	**SP1.1**
CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	
INTRODUCCIÓN	**1.1**
OBJETIVO, UTILIDAD Y LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	**1.2**
INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES CONTRA LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN ESTOS DE LA ENTIDAD QUE INFORMA	**1.12**
Recursos económicos y derechos de los acreedores	**1.13**
Cambios en los recursos económicos y en los derechos	**1.15**
Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)	**1.17**
Rendimiento financiero reflejado por los flujos de efectivo pasados	**1.20**
Cambios en los recursos económicos y en los derechos que no proceden del rendimiento financiero	**1.21**
INFORMACIÓN SOBRE EL USO DE LOS RECURSOS ECONÓMICOS DE LA ENTIDAD	**1.22**
CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	
INTRODUCCIÓN	**2.1**
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	**2.4**
Características cualitativas fundamentales	**2.5**
Características cualitativas de mejora	**2.23**
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	**2.39**
CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA	
ESTADOS FINANCIEROS	**3.1**
Objetivo y alcance de los estados financieros	**3.2**
Periodo sobre el que se informa	**3.4**
Perspectiva adoptada en los estados financieros	**3.8**
Hipótesis de negocio en marcha	**3.9**
LA ENTIDAD QUE INFORMA	**3.10**
Estados financieros consolidados y no consolidados	**3.15**
CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	
INTRODUCCIÓN	**4.1**

continúa...

 © IFRS Foundation

...continuación

DEFINICIÓN DE ACTIVO	**4.3**
Derecho	**4.6**
Potencial para producir beneficios económicos	**4.14**
Control	**4.19**
DEFINICIÓN DE PASIVO	**4.26**
Obligación	**4.28**
Transferencia de un recurso económico	**4.36**
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	**4.42**
ACTIVOS Y PASIVOS	**4.48**
Unidad de cuenta	**4.48**
Contratos pendientes de ejecución	**4.56**
Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales	**4.59**
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	**4.63**
DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	**4.68**
CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS	
EL PROCESO DE RECONOCIMIENTO	**5.1**
CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO	**5.6**
Relevancia	**5.12**
Representación fiel	**5.18**
BAJA EN CUENTAS	**5.26**
CAPÍTULO 6—MEDICIÓN	
INTRODUCCIÓN	**6.1**
BASES DE MEDICIÓN	**6.4**
Costo histórico	**6.4**
Valor corriente	**6.10**
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR BASES DE MEDICIÓN CONCRETAS	**6.23**
Costo histórico	**6.24**
Valor corriente	**6.32**
FACTORES A CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN	**6.43**
Relevancia	**6.49**
Representación fiel	**6.58**
Características cualitativas de mejora y la restricción del costo	**6.63**
Factores específicos en la medición inicial	**6.77**
Más de una base de medición	**6.83**
MEDICIÓN DEL PATRIMONIO	**6.87**
TÉCNICAS DE MEDICIÓN BASADAS EN LOS FLUJOS DE EFECTIVO	**6.91**

continúa...

...continuación

CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR COMO HERRAMIENTAS DE COMUNICACIÓN 7.1

OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DE PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR 7.4

CLASIFICACIÓN 7.7

Clasificación de activos y pasivos 7.9

Clasificación del patrimonio 7.12

Clasificación de ingresos y gastos 7.14

AGREGACIÓN 7.20

CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

CONCEPTOS DE CAPITAL 8.1

CONCEPTOS DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL Y LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO 8.3

AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL 8.10

APÉNDICE—DEFINICIONES DE TÉRMINOS

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL *MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA* EMITIDO EN MARZO DE 2018

CON RESPECTO A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES, VÉASE LA PARTE C DE ESTA EDICIÓN

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

 © IFRS Foundation

ESTATUS Y PROPÓSITO DEL *MARCO CONCEPTUAL*

[Referencia: Fundamentos de las Conclusiones, párrafos FC0.1 a FC0.9 (historia del proyecto del Marco Conceptual), párrafos FC0.10 a FC0.17 (enfoque y alcance al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018 y párrafos FC0.27 y FC0.28 (transición al *Marco Conceptual* de 2018)]

SP1.1 El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*) describe el objetivo y los conceptos que se utilizan de la información financiera con propósito general. El propósito del *Marco Conceptual* es:

(a) ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a desarrollar Normas NIIF (Normas) que estén basadas en conceptos congruentes;

(b) ayudar a preparadores a desarrollar políticas contables congruentes cuando no se aplica ninguna Norma a una transacción en concreto u otro evento, o cuando una Norma permite elegir entre diferentes políticas contables; y

(c) ayudar a todas las partes a entender e interpretar las Normas.

[Referencia: párrafos FC0.18 a FC0.20, Fundamentos de las Conclusiones]

SP1.2 El *Marco Conceptual* no es una Norma. Ningún contenido del *Marco Conceptual* prevalece sobre ninguna Norma o requerimiento de una Norma. **[Referencia: párrafos FC0.21 y FC0.22, Fundamentos de las Conclusiones]**

SP1.3 Para cumplir el objetivo de la información financiera con propósito general, **[Referencia: Capítulo 1]** el Consejo puede, en ocasiones, especificar requerimientos que se alejen de algunos aspectos del *Marco Conceptual*. **[Referencia: párrafo FC0.23, Fundamentos de las Conclusiones]** Si el Consejo hace esto, explicará esta falta de observancia en los Fundamentos de las Conclusiones de esa Norma.

SP1.4 El *Marco Conceptual* puede revisarse periódicamente, a partir de la experiencia que el Consejo haya adquirido trabajando con él. Las revisiones del *Marco Conceptual* no conducirán automáticamente a cambios en las Normas. Cualquier decisión para modificar una Norma requeriría que el Consejo observara su procedimiento a seguir para añadir un proyecto a su agenda y desarrollar una modificación a esa Norma. **[Referencia: párrafo FC0.25, Fundamentos de las Conclusiones]**

SP1.5 El *Marco Conceptual* contribuye a la misión señalada de la Fundación IFRS y del Consejo, que es parte de esta Fundación. Esa misión consiste en desarrollar Normas que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. El trabajo del Consejo sirve al interés público fomentando la confianza, el crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía global. El *Marco Conceptual* proporciona el fundamento para elaborar Normas que:

(a) Contribuyen a la transparencia mejorando la comparabilidad y calidad internacional de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.

(b) Refuerzan la rendición de cuentas, reduciendo el vacío de información entre los proveedores de capital y la gente a la que han confiado su dinero. Las Normas basadas en el *Marco Conceptual* proporcionan información que es necesaria para mantener control sobre la gerencia. Como una fuente de información globalmente comparable, las Normas son también de importancia vital para reguladores de todo el mundo.

(c) Contribuyen a la eficiencia económica ayudando a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. Para los negocios, el uso de un único idioma contable de confianza, procedente de Normas basadas en el *Marco Conceptual* disminuye el costo de capital y reducirá los costos de información internacionales.

 © IFRS Foundation

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 1: EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC1.1 A FC1.48, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

INTRODUCCIÓN 1.1

OBJETIVO, UTILIDAD Y LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL 1.2

INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES CONTRA LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN ESTOS DE LA ENTIDAD QUE INFORMA 1.12

Recursos económicos y derechos de los acreedores 1.13

Cambios en los recursos económicos y en los derechos 1.15

Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo) 1.17

Rendimiento financiero reflejado por los flujos de efectivo pasados 1.20

Cambios en los recursos económicos y en los derechos que no proceden del rendimiento financiero 1.21

INFORMACIÓN SOBRE EL USO DE LOS RECURSOS ECONÓMICOS DE LA ENTIDAD 1.22

Introducción

1.1 El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual*—las características cualitativas, y la restricción del costo, de la información financiera útil, **[Referencia: Capítulo 2]** el concepto de entidad que informa, **[Referencia: Capítulo 3]** los elementos de los estados financieros, **[Referencia: Capítulo 4]** reconocimiento y baja en cuentas, **[Referencia: Capítulo 5]** medición, **[Referencia: Capítulo 6]** presentación e información a revelar **[Referencia: Capítulo 7]**—se derivan lógicamente del objetivo.

Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

1.2 El objetivo de la Información financiera con propósito general[1] **[Referencia: párrafos FC1.4 a FC1.7, Fundamentos de las Conclusiones]** es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones **[Referencia: párrafos FC1.27 a FC1.31, Fundamentos de las Conclusiones]** sobre el suministro de recursos a la entidad.[2] Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:

(a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda;

(b) el suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito; o

(c) el ejercicio del derecho a votar u otras formas de influir en las acciones de la gerencia que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad.

1.3 Las decisiones descritas en el párrafo 1.2 dependen de las rentabilidades que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales esperen, por ejemplo, dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre (y perspectivas) de la entrada de efectivo neta futura a la entidad y de sus evaluaciones de la administración realizada por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan información para ayudarles a realizar esas evaluaciones.

1.4 Para realizar las evaluaciones descritas en el párrafo 1.3, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan información sobre:

1 A lo largo del *Marco Conceptual*, los términos "informes financieros" e "información financiera" hacen referencia a informes financieros con propósito general e información financiera con propósito general a menos que se indique específicamente otra cosa.

2 A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "entidad" hace referencia a entidad que informa a menos que específicamente se indique otra cosa.

 © IFRS Foundation

(a) los recursos económicos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en esos recursos y derechos de los acreedores (véanse los párrafos 1.12 a 1.21); y

(b) la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno[3] han cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad (véanse los párrafos 1.22 y 1.23). **[Referencia: párrafos FC1.32 a FC1.41, Fundamentos de las Conclusiones]**

1.5 Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general.[4]

[Referencia: párrafos FC1.9 a FC1.26, Fundamentos de las Conclusiones]

1.6 Sin embargo, los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones económicas generales y las expectativas, los sucesos y la situación política, y las perspectivas del sector y de la empresa.

1.7 Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; pero proporcionan información para ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales a estimar el valor de la entidad que informa.

1.8 Los usuarios principales individuales tienen necesidades de información y deseos diferentes, y que posiblemente entran en conflicto. El Consejo, al desarrollar Normas, tratará de proporcionar el conjunto de información que satisfaga las necesidades del mayor número de usuarios principales. Sin embargo, centrarse en las necesidades comunes de información no impide que la entidad que informa incluya información adicional que sea más útil a un subconjunto particular de usuarios principales.

1.9 La gerencia de una entidad que informa también está interesada en información financiera sobre la entidad. Sin embargo, la gerencia no necesita confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna.

[Referencia: párrafo FC1.22, Fundamentos de las Conclusiones]

---

3 A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "gerencia" hace referencia a la gerencia y al órgano de gobierno de una entidad a menos que se indique específicamente otra cosa.

4 A lo largo de este *Marco Conceptual*, los términos "usuarios principales" y "usuarios" se refieren a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan.

1.10 Otras partes, tales como reguladores **[Referencia: párrafos FC1.23 a FC1.26, Fundamentos de las Conclusiones]** y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos.

1.11 En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. El *Marco Conceptual* establece los conceptos que subyacen en esas estimaciones, juicios y modelos. Los conceptos son las metas que se esfuerzan en alcanzar el Consejo y los preparadores de los informes financieros. Como en la mayoría de las metas, la visión del *Marco Conceptual* de la información financiera ideal es improbable que se alcance en su totalidad, al menos no a corto plazo, porque lleva tiempo comprender, aceptar e implementar nuevas formas de analizar transacciones y otros sucesos. No obstante, es esencial establecer una meta hacia la que dirigir los esfuerzos si se quiere que la información financiera evolucione para mejorar su utilidad.

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en estos de la entidad que informa

[Referencia: párrafos FC1.44 a FC1.48, Fundamentos de las Conclusiones]

1.12 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información suministran datos de entrada útiles a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a una entidad.

Recursos económicos y derechos de los acreedores

1.13 La información sobre la naturaleza e importes de los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa puede ayudar a los usuarios a identificar las fortalezas y debilidades financieras de esta entidad. Esa información puede ayudar a los usuarios a evaluar la liquidez y solvencia de la entidad que informa, sus necesidades de financiación adicional y las posibilidades de tener éxito en obtener esa financiación. Esa información puede también ayudar a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. La información sobre las prioridades y los requerimientos de pago de los derechos de acreedores existentes ayuda a los usuarios a predecir cómo se distribuirán los flujos de efectivo futuros entre los acreedores con derechos contra la entidad que informa.

 © IFRS Foundation

1.14 Los diferentes tipos de recursos económicos afectan de forma distinta a la evaluación de un usuario de las perspectivas de la entidad que informa sobre los flujos de efectivo futuros. Algunos flujos de efectivo futuros proceden directamente de recursos económicos existentes, tales como las cuentas por cobrar. Otros flujos de efectivo proceden del uso de varios recursos en combinación con la producción y comercialización de bienes o servicios a los clientes. Aunque esos flujos de efectivo no pueden identificarse con recursos económicos individuales (o derechos de los acreedores), los usuarios de los informes financieros necesitan conocer la naturaleza e importe de los recursos disponibles para utilizar en las operaciones de la entidad que informa.

Cambios en los recursos económicos y en los derechos

1.15 Los cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores de la entidad que informa proceden del rendimiento financiero de esa entidad (véanse los párrafos 1.17 a 1.20) y de otros sucesos o transacciones, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio (véase el párrafo 1.21). Para evaluar de forma apropiada las perspectivas de flujos de efectivo netos futuros de la entidad que informa y la administración realizada por la gerencia de los recursos económicos de la entidad, los usuarios necesitan ser capaces de identificar esos dos tipos de cambios.

1.16 La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa ayuda a los usuarios a comprender la rentabilidad que la entidad ha producido a partir de sus recursos económicos. La información sobre la rentabilidad que ha producido la entidad puede ayudar a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. La información sobre la variabilidad y componentes de esa rentabilidad es también importante, especialmente para evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. La información sobre el rendimiento financiero pasado de la entidad que informa y la medida en que su gerencia ha cumplido con sus responsabilidades de administración es habitualmente útil para predecir la rentabilidad futura de los recursos económicos de la entidad.

Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)

1.17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

1.18 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y los derechos de los acreedores, distintos de los de obtener recursos adicionales de forma directa de los inversores y acreedores (véase el párrafo 1.21), es útil

para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas. Esa información indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo netas mediante sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores. La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa durante un periodo puede ayudar también a los usuarios a evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad.

1.19 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o las tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, afectando a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas.

Rendimiento financiero reflejado por los flujos de efectivo pasados

1.20 La información sobre los flujos de efectivo de una entidad que informa durante un periodo también ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas futuras y a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Esa información indica la forma en que la entidad que informa obtiene y gasta efectivo, incluyendo información sobre sus préstamos y reembolso de deuda, dividendos en efectivo u otras distribuciones de efectivo a los inversores, y otros factores que pueden afectar a la liquidez y solvencia de la entidad. La información sobre los flujos de efectivo ayuda a los usuarios a comprender las operaciones de una entidad que informa, a evaluar sus actividades de inversión y financiación, determinar su liquidez y solvencia e interpretar otra información sobre el rendimiento financiero.

Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero

1.21 Los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa pueden cambiar también por razones distintas del rendimiento financiero, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio. La información sobre este tipo de cambios es necesaria para proporcionar a los usuarios una comprensión completa de por qué cambiaron los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa, y de las implicaciones de esos cambios para su rendimiento financiero futuro.

 © IFRS Foundation

Información sobre el uso de los recursos económicos de la entidad

1.22 Información sobre la medida en que la gerencia de la entidad que informa ha cumplido eficiente y eficazmente sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad ayuda a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de esos recursos. Esta información también es útil para predecir la medida en que la gerencia usará eficiente y eficazmente los recursos económicos de la entidad en periodos futuros. Por ello, es útil para la evaluación de las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras de la entidad.

1.23 Ejemplos de las responsabilidades de la gerencia para usar los recursos de la entidad incluyen proteger esos recursos económicos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos, tales como cambios tecnológicos o de precios, y asegurar que la entidad cumple con la legislación, las normativas y las disposiciones contractuales que le sean aplicables.

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 2: CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC2.1 A FC2.74, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

INTRODUCCIÓN	**2.1**
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	**2.4**
Características cualitativas fundamentales	**2.5**
Relevancia	2.6
Materialidad o importancia relativa	2.11
Representación fiel	2.12
Aplicación de las características cualitativas fundamentales	2.20
Características cualitativas de mejora	**2.23**
Comparabilidad	2.24
Verificabilidad	2.30
Oportunidad	2.33
Comprensibilidad	2.34
Aplicación de las características cualitativas de mejora	2.37
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	**2.39**

 © IFRS Foundation

Introducción

2.1 Las características cualitativas de la información financiera útil consideradas en este capítulo identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera).

2.2 Los informes financieros proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad que informa y los efectos de las transacciones y otros sucesos y condiciones que cambian esos recursos y derechos de los acreedores. (En el *Marco Conceptual* se hace referencia a esta información como a información sobre los fenómenos económicos.) Algunos informes financieros también incluyen material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia de la entidad que informa, y otros tipos de información proyectada al futuro.

2.3 Las características cualitativas de la información financiera útil[5] se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros, así como a la información financiera proporcionada por otras vías. El costo, que es una restricción dominante a la capacidad de la entidad que informa para proporcionar información financiera útil, se aplica de forma similar. Sin embargo, las consideraciones al aplicar las características cualitativas y la restricción del costo pueden ser diferentes para diversos tipos de información. Por ejemplo, si se aplican a la información proyectada al futuro pueden ser diferentes a si se hace a la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores existentes y a los cambios en esos recursos y derechos de los acreedores.

Características cualitativas de la información financiera útil

[Referencia: párrafos FC2.9 a FC2.69, Fundamentos de las Conclusiones]

2.4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

[Referencia: párrafos FC2.9 a FC2.57, Fundamentos de las Conclusiones]

2.5 Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.

5 A lo largo de este *Marco Conceptual*, los términos "características cualitativas" y "restricción del costo" se refieren a las características cualitativas y restricción del costo de la información financiera útil.

Relevancia

[Referencia: párrafos FC2.12 a FC2.20, Fundamentos de las Conclusiones]

2.6 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes. **[Referencia: párrafos FC2.12 a FC2.14, Fundamentos de las Conclusiones]**

2.7 La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos. **[Referencia: párrafos FC2.15 y FC2.16, Fundamentos de las Conclusiones]**

2.8 La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos empleados por usuarios para predecir desenlaces futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo es empleada por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.

[Referencia: párrafo FC2.17, Fundamentos de las Conclusiones]

2.9 La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (es decir, si confirma o cambia) evaluaciones anteriores.

2.10 El valor predictivo y el valor confirmatorio de la información financiera están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, la información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores.

Materialidad o importancia relativa

[Referencia: párrafos FC2.18 a FC2.20A, Fundamentos de las Conclusiones]

2.11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influir influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo 1.5) adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o con importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

 © IFRS Foundation

Representación fiel

[Referencia: párrafos FC2.21 a FC2.51, Fundamentos de las Conclusiones]

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62). **[Referencia: párrafos FC2.32 y FC2.33, Fundamentos de las Conclusiones]**

2.13 Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que se alcanza alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

2.14 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo histórico o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y las circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, así como el proceso utilizado para determinar la descripción numérica.

2.15 Una descripción neutral es la que no contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de alguna otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

[Referencia: párrafos FC2.34 a FC2.36, Fundamentos de las Conclusiones]

2.16 La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados, así como que los pasivos y gastos no están subestimados.[6] Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden

6 Activos, pasivos, ingresos y gastos están definidos en la Tabla 4.1. Son los elementos de los estados financieros.

conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros.

[Referencia: párrafos FC2.37 a FC2.45, Fundamentos de las Conclusiones]

2.17 El ejercicio de la prudencia no impone necesariamente la asimetría, así, por ejemplo, no hay una necesidad sistemática de evidencia más convincente para apoyar el reconocimiento de activos o ingresos que para el reconocimiento de pasivos o gastos. Esta asimetría no es una característica cualitativa de la información financiera útil. No obstante, Normas concretas pueden contener requerimientos de asimetría si esto es consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.

[Referencia: párrafos FC2.41 a FC2.45, Fundamentos de las Conclusiones]

2.18 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, no puede señalarse que una estimación de un precio o valor no observable sea exacta ni que sea inexacta. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser fiel si el importe se describe con claridad y exactitud como tal estimación, se explican la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.

2.19 La incertidumbre en la medición surge cuando los importes monetarios en los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de forma clara y exacta. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, que una estimación proporcione información útil (véase el párrafo 2.22).

[Referencia: párrafos FC2.46 a FC2.49, Fundamentos de las Conclusiones]

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

[Referencia: párrafos FC2.52 a FC2.57, Fundamentos de las Conclusiones]

2.20 Para que la información sea útil debe ser relevante y, además, debe proporcionar una representación fiel de lo que pretende representar. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fiel de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

2.21 Los procesos más eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo, que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico, la información sobre lo que puede ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo

 © IFRS Foundation

de información sobre ese fenómeno que sería más relevante. Tercero, determinar si esa información está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información que sea más relevante.

2.22 En algunos casos, se puede necesitar realizar una compensación entre las características cualitativas fundamentales para cumplir el objetivo de la información financiera, que es proporcionar información útil sobre los fenómenos económicos. Por ejemplo, la información más relevante sobre un fenómeno puede ser una estimación altamente incierta. En algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición que implica realizar esa estimación podría ser tan alto que cuestione si ésta proporciona una representación suficientemente fiel de ese fenómeno. En algunos de estos casos, la información más útil puede ser la estimación altamente incierta, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que le afectan. En otros de estos casos, si esa información no proporcionara una representación suficientemente fiel de ese fenómeno, la información más útil podría incluir una estimación de otro tipo que sea ligeramente menos relevante, pero que esté sujeta a una incertidumbre en la medición menor. En circunstancias concretas, puede no haber estimación que proporcione información útil. En esas circunstancias concretas, puede ser necesario proporcionar información que no dependa de una estimación.

Características cualitativas de mejora

[Referencia: párrafos FC2.58 a FC2.69, Fundamentos de las Conclusiones]

2.23 La comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y facilitan una representación fiel de lo que pretende representar. Las características cualitativas de mejora pueden también ayudar a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para representar un fenómeno, si ambas se consideran que proporcionan información igualmente relevante y fielmente representada de ese fenómeno.

Comparabilidad

[Referencia: párrafos FC2.58 y FC2.59, Fundamentos de las Conclusiones]

2.24 Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas, por ejemplo, vender o mantener una inversión, o invertir en una entidad que informa o en otra. Por consiguiente, la información sobre una entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades, así como con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.

2.25 La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas.

2.26 La congruencia, aunque está relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La congruencia hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de un periodo a otro dentro de una entidad que informa, o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es el objetivo; la congruencia ayuda al lograr esa meta.

2.27 Comparabilidad no es igual a uniformidad. Para que la información sea comparable, las cosas similares deben verse parecidas y las cosas distintas deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni haciendo que las cosas similares se vean distintas.

2.28 Se suele conseguir cierto grado de comparabilidad satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar en otra entidad que informa.

2.29 Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitir métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad.

Verificabilidad

[Referencia: párrafos FC2.60 a FC2.62, Fundamentos de las Conclusiones]

2.30 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.

2.31 La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante la observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalcular el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es la verificación del importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primera entrada, primera salida).

2.32 Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera con proyección futura hasta un periodo futuro, e incluso podría no ser posible en ningún momento. Normalmente, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y otros factores y circunstancias que respaldan la información.

 © IFRS Foundation

Oportunidad

[Referencia: párrafos FC2.63 a FC2.65, Fundamentos de las Conclusiones]

2.33 Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa debido a que, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

Comprensibilidad

[Referencia: párrafos FC2.66 a FC2.69, Fundamentos de las Conclusiones]

2.34 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.

2.35 Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede facilitarse su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos, en los informes financieros, podría facilitar la comprensión de la información contenida en dichos informes financieros. Sin embargo, esos informes estarían incompletos, y por ello serían posiblemente engañosos.

2.36 Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Aplicación de las características cualitativas de mejora

2.37 Las características cualitativas de mejora deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, las características cualitativas de mejora, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no proporciona una representación fiel de lo que pretende representar.

[Referencia: párrafos FC2.9 y FC2.11, Fundamentos de las Conclusiones]

2.38 La aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa de mejora puede tener que ser reducida para maximizar otra característica cualitativa. Por ejemplo, puede merecer la pena reducir temporalmente la comparabilidad, cuando se está aplicando prospectivamente una Norma nueva, con el fin de mejorar la relevancia o la representación fiel en el largo plazo. Proporcionar una información a revelar adecuada puede compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

La restricción del costo sobre la información financiera útil

[Referencia: párrafos FC2.73 y FC2.74, Fundamentos de las Conclusiones]

2.39 El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar.

2.40 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar dicha información, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en los costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.

2.41 La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza. Esto da lugar a un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y a un menor costo de capital para la economía en su conjunto. Un inversor, prestamista u otro acreedor individual también se beneficia mediante una toma de decisiones mejor informadas. Sin embargo, no es posible que los informes financieros con propósito general proporcionen toda la información que cada usuario encuentra relevante.

2.42 Al aplicar la restricción del costo, el Consejo evalúa si los beneficios de presentar una información en particular probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Cuando se aplica la restricción del costo al desarrollar una propuesta de Norma, el Consejo recaba información de los suministradores de información financiera, usuarios, auditores, académicos y otros sobre la naturaleza y cantidad de los beneficios y costos esperados de esa Norma. En la mayoría de las situaciones, las evaluaciones se basan en una combinación de información cuantitativa y cualitativa.

2.43 Debido a la subjetividad inherente, las diferentes evaluaciones individuales de los costos y los beneficios de la presentación de partidas particulares de información financiera variarán. Por ello, el Consejo pretende considerar los costos y beneficios en relación con la información financiera de forma general, y no solo en relación con entidades que informan individuales. Eso no significa que las evaluaciones de costos y beneficios justifiquen siempre los mismos requerimientos de información para todas las entidades. Las diferencias pueden resultar apropiadas debido a los distintos tamaños de entidades, las diversas formas de obtener capital (en mercados cotizados o no cotizados), las necesidades de los diferentes usuarios u otros factores.

 © IFRS Foundation

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 3: ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC3.1 A FC3.26, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

ESTADOS FINANCIEROS **3.1**

Objetivo y alcance de los estados financieros **3.2**

Periodo sobre el que se informa **3.4**

Perspectiva adoptada en los estados financieros **3.8**

Hipótesis de negocio en marcha **3.9**

LA ENTIDAD QUE INFORMA **3.10**

Estados financieros consolidados y no consolidados **3.15**

Estados financieros

3.1 Los Capítulos 1 y 2 analizan la información proporcionada en los informes financieros con propósito general y los Capítulos 3 a 8 tratan la información proporcionada en los estados financieros con propósito general, que son una forma concreta de informes financieros con propósito general. Los estados financieros[7] proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos de los acreedores, que cumplen las definiciones de los elementos de los estados financieros (véase Tabla 4.1).

[Referencia: párrafos FC3.1 y FC3.2, Fundamentos de las Conclusiones]

Objetivo y alcance de los estados financieros

[Referencia: párrafos FC3.3 a FC3.8, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa[8] que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 1.3).

3.3 Esa información se proporciona:

(a) en el estado de situación financiera, reconociendo activos, pasivos y patrimonio;

(b) en el estado (o estados) del rendimiento financiero,[9] reconociendo ingresos y gastos; y

(c) en otros estados y notas, presentando y revelando información sobre:

(i) activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos (véase el párrafo 5.1), incluyendo información sobre su naturaleza y sobre los riesgos que surgen de esos activos y pasivos reconocidos;

(ii) activos y pasivos que no han sido reconocidos (véase el párrafo 5.6), incluyendo información sobre su naturaleza y sobre los riesgos que surgen de ellos;

(iii) flujos de efectivo;

(iv) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos; y

(v) los métodos, suposiciones y juicios utilizados al estimar los importes presentados o revelados, y los cambios en ellos.

---

7 A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "estados financieros" hace referencia a estados financieros con propósito general.

8 Activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos están definidos en la Tabla 4.1. Son los elementos de los estados financieros.

9 El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados.

 © IFRS Foundation

Periodo sobre el que se informa

3.4 Los estados financieros se preparan para un periodo especificado de tiempo (periodo sobre el que se informa) y proporcionan información sobre:

(a) activos y pasivos—incluyendo activos y pasivos no reconocidos— y patrimonio que existían al final del periodo sobre el que se informa o durante éste; y

(b) ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.

3.5 Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a identificar y evaluar los cambios y tendencias, los estados financieros proporcionan también información comparativa por, al menos, un periodo sobre el que se informa anterior.

3.6 La información sobre posibles transacciones futuras y otros posibles sucesos futuros (información referida al futuro) se incluye en los estados financieros si:

(a) está relacionada con activos o pasivos de la entidad—incluyendo activos y pasivos no reconocidos—o patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa o a ingresos o gastos de éste; y

(b) es útil para los usuarios de los estados financieros.

Por ejemplo, si un activo o un pasivo se mide estimando los flujos de efectivo futuros, la información sobre las estimaciones de esos flujos de efectivo futuros puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender las medidas presentadas. Habitualmente, los estados financieros no proporcionan otros tipos de información referida al futuro, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia para la entidad que informa.

3.7 Los estados financieros incluyen información sobre transacciones y sucesos que han ocurrido después del final del periodo sobre el que se informa si la provisión de esta información es necesaria para cumplir el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 3.2).

Perspectiva adoptada en los estados financieros

3.8 Los estados financieros proporcionan información sobre transacciones y otros sucesos vistos desde la perspectiva de la entidad que informa en conjunto, no desde la perspectiva de cualquier grupo concreto de inversores, prestamistas u otros acreedores existentes o potenciales. **[Referencia: párrafos FC3.9 y FC3.10, Fundamentos de las Conclusiones]**

Hipótesis de negocio en marcha

3.9 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial. Si tal

intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente. Si es así, los estados financieros describen la base utilizada.

[Referencia: párrafo FC3.11, Fundamentos de las Conclusiones]

La entidad que informa

[Referencia: párrafos FC3.12 a FC3.26, Fundamentos de las Conclusiones]

3.10 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.

[Referencia: párrafos FC3.13 a FC3.15, Fundamentos de las Conclusiones]

3.11 Algunas veces una entidad (controladora) tiene el control sobre otra entidad (subsidiaria). Si una entidad que informa comprende la controladora y sus subsidiarias, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros consolidados" (véanse los párrafos 3.15 y 3.16). Si una entidad que informa es solo la controladora, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros no consolidados" (véanse los párrafos 3.17 y 3.18).

3.12 Si la entidad que informa comprende dos o más entidades que no están vinculadas por relación controladora-subsidiaria, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros combinados". **[Referencia: párrafos FC3.20 y FC3.21, Fundamentos de las Conclusiones]**

3.13 La determinación del límite apropiado de una entidad que informa puede ser difícil si ésta:

(a) no es una entidad legal; y

(b) no comprende solo entidades legales vinculadas por una relación controladora-subsidiaria.

3.14 En estos casos, la determinación del límite de la entidad que informa se guía por las necesidades de información de los usuarios principales de los estados financieros de la entidad que informa. Dichos usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. La representación fiel requiere que:

(a) el límite de la entidad que informa no contenga un conjunto incompleto o arbitrario de actividades económicas;

(b) la introducción de ese conjunto de actividades económicas dentro del límite de la entidad que informa, dé lugar a información neutral; y

(c) se proporcione una descripción de la forma en que se determinó el límite de la entidad que informa y lo que constituye la entidad que informa.

[Referencia: párrafos FC3.16 y FC3.19, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

Estados financieros consolidados y no consolidados

[Referencia: párrafos FC3.22 a FC3.26, Fundamentos de las Conclusiones]

3.15 Los estados financieros consolidados proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora y sus subsidiarias como una entidad única que informa. Esa información es útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora, en su evaluación de las perspectivas de las entradas de efectivo netas futuras de la controladora. Esto es así porque las entradas de efectivo netas a la controladora incluyen las distribuciones a la controladora de sus subsidiarias, y dichas distribuciones dependen de las entradas de efectivo netas en las subsidiarias.

3.16 Los estados financieros consolidados no se diseñan para proporcionar información separada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de cualquier subsidiaria concreta. Los estados financieros propios de una subsidiaria se diseñan para proporcionar esa información.

3.17 Los estados financieros no consolidados se diseñan para proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora, y no sobre sus subsidiarias. Esa información puede ser útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora porque:

(a) habitualmente un derecho de los acreedores frente a la controladora no otorga al tenedor un derecho frente a las subsidiarias; y

(b) en algunas jurisdicciones, los importes que pueden ser legalmente distribuidos a los tenedores de derechos sobre el patrimonio contra la controladora dependen de las reservas distribuibles de la controladora.

Otra forma de proporcionar información sobre algunos o todos los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora únicamente es en las notas a los estados financieros consolidados.

3.18 La información proporcionada por los estados financieros no consolidados, habitualmente, no es suficiente para satisfacer las necesidades de información de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora. Por consiguiente, cuando se requieren estados financieros consolidados, los estados financieros no consolidados no sirven como sustituto de los primeros. No obstante, se puede requerir que una controladora prepare estados financieros no consolidados, o que opte por hacerlo, además de los estados financieros consolidados.

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 4: LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC4.1 A FC4.97, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

INTRODUCCIÓN	**4.1**
DEFINICIÓN DE ACTIVO	**4.3**
Derecho	**4.6**
Potencial para producir beneficios económicos	**4.14**
Control	**4.19**
DEFINICIÓN DE PASIVO	**4.26**
Obligación	**4.28**
Transferencia de un recurso económico	**4.36**
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	**4.42**
ACTIVOS Y PASIVOS	**4.48**
Unidad de cuenta	**4.48**
Contratos pendientes de ejecución	**4.56**
Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales	**4.59**
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	**4.63**
DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	**4.68**

 © IFRS Foundation

Introducción

[Referencia: El párrafo FC4.1 de los Fundamentos de las Conclusiones (definiciones anteriores de elementos de los estados financieros) y el párrafo FC4.3 (cuestiones comunes a las definiciones anteriores de activos y pasivos) y los párrafos FC4.4 y FC4.22 explican la forma en que abordó el Consejo los temas comunes a la definición anterior de activos y pasivos]

4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el *Marco Conceptual* son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.

4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1.

Capítulo 4.1—Los elementos de los estados financieros

Aspecto tratado en el Capítulo 1	Elemento	Definición o descripción
Recursos económicos	Activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
Derechos de los acreedores	Pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
	Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que reflejan el rendimiento financiero	Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
	Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Otros cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	–	aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos.
	–	Intercambios de activos de activos o pasivos que no dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio.

Definición de activo

[Referencia: párrafos FC4.23 a FC4.43, Fundamentos de las Conclusiones]

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. **[Referencia: párrafos FC4.24 a FC4.27, Fundamentos de las Conclusiones]**

4.5 Esta sección analiza tres aspectos de dichas definiciones:

(a) derechos (véanse los párrafos 4.6 a 4.13);

(b) potencial de producir beneficios económicos (véanse los párrafos 4.14 a 4.18); y

(c) control (véanse los párrafos 4.19 a 4.25).

Derecho

[Referencia: párrafos FC4.28 a FC4.39, Fundamentos de las Conclusiones]

4.6 Los derechos que tienen el potencial de producir beneficios toman diversas formas, incluyendo:

(a) derechos que se corresponden con una obligación de un tercero (véase el párrafo 4.39), por ejemplo:

(i) Derechos a recibir efectivo.

(ii) Derechos a recibir bienes o servicios.

(iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico en términos que son actualmente favorables o una opción para comprar un recurso económico.

(iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado (véase el párrafo 4.37).

(b) Derechos que no se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:

(i) Derechos sobre objetos físicos, tales como propiedades, planta y equipo o inventarios. Ejemplos de estos derechos son un derecho a usar un objeto físico o un derecho a beneficios procedentes del valor residual de un objeto arrendado.

(ii) Derecho a utilizar propiedad intelectual.

 © IFRS Foundation

4.7 Muchos derechos se establecen por contrato, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos sobre un objeto físico propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un instrumento de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras formas, por ejemplo:

(a) comprando o creando conocimiento que no es de dominio público (véase el párrafo 4.22); o

(b) a través de una obligación de terceros que surge porque ese tercero no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con sus prácticas comerciales, políticas publicadas o declaraciones específicas (véase el párrafo 4.31).

4.8 Algunos bienes o servicios—por ejemplo, servicios de empleados—se reciben y consumen de forma inmediata. El derecho de una entidad a obtener beneficios económicos producidos por estos bienes o servicios existe de forma momentánea hasta que la entidad consume los bienes o servicios.

[Referencia: párrafo FC4.37, Fundamentos de las Conclusiones]

4.9 No todos los derechos de una entidad son activos de esa entidad—para ser activos de la entidad, los derechos deben tener el potencial de producir beneficios económicos para la entidad más allá de los beneficios económicos disponibles para todo tercero (véanse los párrafos 4.14 a 4.18) y ser controlados por la entidad (véanse los párrafos 4.19 a 4.25). Por ejemplo, los derechos disponibles para cualquier tercero sin costo significativo—por ejemplo, derechos de acceso a bienes públicos, tales como los derechos públicos de paso sobre terrenos o el conocimiento que es de dominio público—habitualmente no son activos para las entidades que los poseen.

[Referencia: párrafos FC4.38 y FC4.39, Fundamentos de las Conclusiones]

4.10 Una entidad no puede tener derecho a obtener beneficios económicos de sí misma. Por ello:

(a) los instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio emitidos por la entidad y recomprados y mantenidos por ella—por ejemplo, acciones propias—no son recursos económicos de esa entidad; y

(b) si una entidad que informa comprende más de una entidad legal, los instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio emitidos por una de dichas entidades legales y mantenidos por otra de ellas no son recursos económicos de la entidad que informa.

4.11 En principio, cada uno de los derechos de una entidad es un activo separado. Sin embargo, a efectos contables, los derechos relacionados se tratan a menudo como una única unidad de cuenta que es un activo único (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Por ejemplo, la propiedad legal de un objeto físico puede dar lugar a varios derechos, incluyendo:

(a) el derecho a utilizar el objeto;

(b) el derecho a vender derechos sobre el objeto;

(c) el derecho a pignorar derechos sobre el objeto; y

(d) otros derechos no mencionados en (a)–(c).

4.12 En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un activo único. Conceptualmente, el recurso económico es el conjunto de derechos, no el objeto físico. No obstante, la descripción del objeto físico como el conjunto de derechos proporcionará, a menudo, una representación fiel de esos derechos de la forma más concisa y comprensible.

4.13 En algunos casos, es incierta la existencia de un derecho. Por ejemplo, una entidad y un tercero pueden discrepar si la entidad tiene un derecho a recibir un recurso económico de ese tercero. Hasta que esa incertidumbre sobre la existencia se resuelva—por ejemplo, mediante sentencia judicial—es incierto que la entidad tiene un derecho y, por consiguiente, si existe un activo. (El párrafo 5.14 analiza el reconocimiento de activos cuya existencia es incierta.)

Potencial para producir beneficios económicos

[Referencia: párrafos FC4.8 a FC4.14, Fundamentos de las Conclusiones]

4.14 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para que ese potencial exista, no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho exista en el momento ya y que, en, al menos, una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.

4.15 Un derecho puede cumplir la definición de un recurso económico, y por ello puede ser un activo, incluso si la probabilidad de que produzca beneficios económicos es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el activo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el activo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.

4.16 Un recurso económico podría producir beneficios económicos para la entidad permitiendo u otorgando el derecho a realizar, por ejemplo, uno o más de las siguientes acciones:

(a) recibir flujos de efectivo contractuales u otro recurso económico;

(b) intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables;

(c) producir entradas de efectivo o evitar salidas de efectivo mediante, por ejemplo:

(i) el uso del recurso económico individualmente o en combinación con otros recursos económicos para producir bienes o prestar servicios;

(ii) el uso del recurso económico para mejorar el valor de otros recursos económicos; o

(iii) el arriendo del recurso económico a otra parte;

 © IFRS Foundation

(d) recibir efectivo u otros recursos económicos mediante la venta del recurso económico; o

(e) extinguir pasivos mediante la transferencia del recurso económico.

4.17 Aunque un recurso económico debe su valor a su potencial presente para producir beneficios económicos futuros, el recurso económico es el derecho presente que contiene ese potencial, no los beneficios económicos futuros que el derecho puede producir. Por ejemplo, el valor de una opción comprada procede de su potencial presente para producir beneficios económicos a través del ejercicio de la opción en una fecha futura. Sin embargo, el recurso económico es el derecho presente —el derecho a ejercer la opción en una fecha futura. El recurso económico no son los beneficios económicos futuros que el tenedor recibirá si se ejercita la opción.

4.18 Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la adquisición de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por ello, cuando una entidad incurre en un desembolso, esto puede proporcionar evidencia de que ha buscado los beneficios económicos futuros, pero no proporciona una prueba concluyente de que haya obtenido un activo. De forma análoga, la ausencia de un desembolso relacionado no excluye que una partida cumpla la definición de activo. Los activos pueden incluir, por ejemplo, derechos que un gobierno ha concedido a la entidad sin costo o que han sido donados a la entidad por un tercero.

Control

[Referencia: párrafos FC4.40 a FC4.43, Fundamentos de las Conclusiones]

4.19 El control vincula un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control ayuda a identificar el recurso económico que contabiliza la entidad. Por ejemplo, una entidad puede controlar una parte proporcional de una propiedad inmobiliaria sin controlar la totalidad de los derechos que surgen de la propiedad de dicho elemento. En estos casos, el activo de la entidad es su participación en la propiedad que controla, no los derechos que surgen de poseer la propiedad en su totalidad, la cual no controla.

4.20 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.

[Referencia: párrafo FC4.40, Fundamentos de las Conclusiones]

4.21 Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.

4.22 El control de un recurso económico habitualmente surge de la capacidad de exigir los derechos legales. Sin embargo, el control puede surgir también si una entidad tiene otros medios de asegurar que tiene la capacidad presente, y no la tiene un tercero, de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios que pueden proceder de éste. Por ejemplo, una entidad podría controlar un derecho a usar un conocimiento que no es de dominio público si tiene acceso a dicho conocimiento y la capacidad presente de conservarlo en secreto, incluso si no está protegido por una patente registrada.

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.

4.24 La exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico puede indicar que la entidad controla el recurso. Sin embargo, solo es un factor por considerar en la evaluación global de si existe control.

4.25 En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un agente para que acuerde ventas de bienes controlados por el principal. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente.

Definición de pasivo

[Referencia: párrafos FC4.44 a FC4.68, Fundamentos de las Conclusiones]

4.26 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

4.27 Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

(a) la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos 4.28 a 4.35);

(b) la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos 4.36 a 4.41); y

(c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos 4.42 a 4.47).

Obligación

[Referencia: párrafos FC4.47 a FC4.61, Fundamentos de las Conclusiones]

4.28 El primer criterio para un pasivo es que la entidad tenga una obligación.

 © IFRS Foundation

4.29 Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre es debida a un tercero (o terceros). El tercero (o terceros) podría ser una persona u otra entidad, un grupo de personas o de otras entidades, o una colectividad social. No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien se debe la obligación.

[Referencia: párrafo FC4.48, Fundamentos de las Conclusiones]

4.30 Si una parte tiene una obligación de transferir un recurso económico, se entiende que un tercero (o terceros) tiene el derecho a recibir ese recurso económico. Sin embargo, un requerimiento para que una parte reconozca un pasivo y lo mida por un importe especificado no supone que el tercero (o terceros) deba reconocer un activo o lo mida por el mismo importe. Por ejemplo, Normas concretas pueden contener criterios de reconocimiento o requerimientos de medición diferentes para el pasivo de una parte y el activo correspondiente del tercero (o terceros) si dichos criterios o requerimientos distintos son consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante, que represente fielmente lo que pretende representar.

[Referencia: párrafos FC4.59 a FC4.69, Fundamentos de las Conclusiones]

4.31 Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Las obligaciones pueden también surgir, sin embargo, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, a menudo, como una "obligación implícita".

[Referencia: párrafos FC4.49 a FC4.53, Fundamentos de las Conclusiones]

4.32 En algunas situaciones, el deber o la responsabilidad de una entidad de transferir un recurso económico están condicionados a una acción futura concreta que la entidad puede realizar por sí misma. Estas acciones podrían incluir la explotación de un negocio concreto u operar en un mercado concreto en una fecha futura especificada, o ejercer opciones concretas dentro de un contrato. En estas situaciones, la entidad tiene una obligación si no tiene la capacidad práctica de evitar la realización de esa acción.

[Referencia: párrafos FC4.49 a FC4.53, Fundamentos de las Conclusiones]

4.33 La conclusión de que es apropiado preparar los estados financieros de una entidad sobre una base de negocio en marcha también implica una conclusión de que la entidad no tiene la capacidad de evitar una transferencia que podría evitarse solo liquidando la entidad o cesando en el negocio.

4.34 Los factores usados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar la transferencia de un recurso económico pueden depender de la naturaleza del deber o responsabilidad de la entidad. Por ejemplo, en algunos casos, una entidad puede no tener la capacidad práctica de evitar una transferencia si cualquier acción que pudiera tomar para evitarla tuviera consecuencias económicas significativamente más adversas que la transferencia misma. Sin embargo, ni la intención de realizar una

transferencia, ni una alta probabilidad de ésta, es razón suficiente para concluir que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar dicha transferencia.

[Referencia: párrafos FC4.54 y FC4.55, Fundamentos de las Conclusiones]

4.35 En algunos casos, hay incertidumbre sobre si existe una obligación. Por ejemplo, si un tercero pretende una compensación por un acto de una entidad denunciado por irregularidades, puede haber incertidumbre sobre si ocurrió o no el acto, sobre si la entidad lo cometió o sobre cómo se aplica la ley. Hasta que esa incertidumbre sobre la existencia se resuelva—por ejemplo, mediante sentencia judicial—existirá incertidumbre sobre si la entidad tiene una obligación con el tercero que pretende una compensación y, por consiguiente, si existe un pasivo. (El párrafo 5.14 analiza el reconocimiento de pasivos sobre cuya existencia hay incertidumbre.)

Transferencia de un recurso económico

[Referencia: párrafos FC4.62 y FC4.63, Fundamentos de las Conclusiones]

4.36 El segundo criterio para un pasivo es que la obligación sea la transferencia de un recurso económico.

4.37 Para satisfacer este criterio, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (o a varios terceros). Para que exista ese potencial, no se necesita que sea cierto, ni siquiera probable, que se vaya a requerir que la entidad transfiera un recurso económico—se puede requerir, por ejemplo, la transferencia solo si ocurre un determinado suceso futuro incierto. Solo es necesario que la obligación exista ya y que, en, al menos, una circunstancia, se requiera que la entidad transfiera un recurso económico.

4.38 Una obligación puede cumplir la definición de un pasivo incluso si la probabilidad de transferir un recurso económico es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el pasivo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el pasivo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.

4.39 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo:

(a) Obligaciones de pagar efectivo.

(b) Obligaciones de entregar bienes o prestar servicios.

(c) Obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables. Estas obligaciones incluyen, por ejemplo, un contrato a término para vender un recurso económico en condiciones que son actualmente desfavorables, o una opción que da derecho a un tercero a comprar un recurso económico de la entidad.

(d) Obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto.

(e) Obligaciones de emitir un instrumento financiero que obligará a la entidad a transferir un recurso económico.

 © IFRS Foundation

4.40 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, las entidades, en ocasiones, deciden, por ejemplo:

(a) liquidar la obligación negociando su liberación;

(b) transferir la obligación a un tercero; o

(c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.

4.41 En las situaciones descritas en el párrafo 4.40, una entidad tiene la obligación de transferir un recurso económico hasta que se ha liquidado, transferido o reemplazado esa obligación.

Obligación presente como resultado de sucesos pasados

[Referencia: párrafos FC4.64 a FC4.68, Fundamentos de las Conclusiones]

4.42 El tercer criterio para un pasivo es que la obligación sea una obligación presente que exista como resultado de sucesos pasados.

4.43 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si:

(a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y

(b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.

4.44 Los beneficios económicos obtenidos podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción tomada podría incluir, por ejemplo, la explotación de un negocio concreto o la operación en un mercado específico. Si se obtienen los beneficios económicos, o se toma una acción, a lo largo de un período de tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse durante ese tiempo.

4.45 Si se promulga una nueva legislación, surge una obligación presente solo cuando, como consecuencia de la obtención de los beneficios económicos o de la toma de una acción a la que se aplica esa legislación, una entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. La promulgación de legislación no es en sí misma suficiente para hacer que una entidad tenga una obligación presente. De forma análoga, la práctica comercial de una entidad, política publicada o documento específico del tipo mencionado en el párrafo 4.31 da lugar a una obligación presente solo cuando, como consecuencia de la obtención de beneficios económicos o de la realización de una acción a la que se aplica esa práctica, política o declaración, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.

4.46 Una obligación presente puede existir incluso si la correspondiente transferencia de recursos económicos no puede ser exigible hasta algún momento futuro. Por ejemplo, puede existir ahora un pasivo contractual de pagar efectivo incluso si el contrato no requiere un pago hasta una fecha futura. De forma análoga, puede existir ahora una obligación contractual para

que una entidad realice un trabajo en una fecha futura incluso si la contraparte no puede requerir que la entidad realice el trabajo hasta esa fecha futura.

4.47 Una entidad no tiene todavía una obligación presente de transferir un recurso económico si no ha satisfecho aún los criterios del párrafo 4.43 es decir, si no ha obtenido todavía los beneficios económicos, o tomado una acción que requeriría o podría requerir que la entidad transfiriera un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. Por ejemplo, si una entidad ha realizado un contrato para pagar a un empleado un salario a cambio de recibir los servicios del empleado, la entidad no tiene una obligación presente de pagar el salario hasta que haya recibido los servicios del empleado. Antes de que el contrato esté pendiente de ejecutar—la entidad tiene un derecho y obligación combinados de intercambiar salario futuro por servicios futuros del empleado (véanse los párrafos 4.56 a 4.58).

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

[Referencia: párrafos FC4.74 a FC4.77, Fundamentos de las Conclusiones]

4.48 La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los conceptos de reconocimiento y medición.

4.49 Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, los contratos pueden, en ocasiones, reconocerse de forma individual, pero medirse como parte de una cartera de contratos. Para la presentación e información a revelar, puede ser necesario agregar o separar los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

4.50 Si una entidad transfiere parte de un activo o parte de un pasivo, la unidad de cuenta puede cambiar en ese momento, de forma tal que el componente transferido y el componente conservado pasen a ser una unidad de cuenta (véanse los párrafos 5.26 a 5.33).

4.51 Una unidad de cuenta se selecciona para proporcionar información útil, lo cual supone que:

(a) la información proporcionada sobre el activo o pasivo, así como sobre los ingresos y gastos relacionados, debe ser relevante. El tratamiento de un grupo de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única puede proporcionar información más relevante que el tratamiento de cada derecho u obligación como una unidad de cuenta individual si, por ejemplo, esos derechos y obligaciones:

(i) no pueden ser, o es improbable que sean, sujeto de transacciones separadas;

 © IFRS Foundation

(ii) no pueden caducar o es improbable que lo hagan siguiendo patrones diferentes;

(iii) tienen características económicas y riesgos similares y, por ello, es probable que tengan implicaciones parecidas para las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras hacia la entidad o salidas de efectivo netas desde la entidad; o

(iv) se usan juntos en las actividades del negocio llevadas a cabo por una entidad para producir flujos de efectivo, y se miden por referencia a estimaciones de sus flujos de efectivo futuros interdependientes.

(b) la información proporcionada sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos y gastos relacionados deben representar fielmente la esencia de la transacción u otro suceso de los cuales han surgido. Por ello, puede ser necesario tratar los derechos u obligaciones que surgen de fuentes diferentes como una unidad de cuenta única o separar los derechos u obligaciones que surgen de una fuente única (véase el párrafo 4.62). Igualmente, para proporcionar la representación fiel de derechos y obligaciones no relacionados, puede ser necesario reconocerlos y medirlos de forma separada.

4.52 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una unidad de cuenta. Por ello, al seleccionar una unidad de cuenta, es importante considerar si los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros seleccionando esa unidad de cuenta es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información. En general, los costos asociados con el reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos se incrementan a medida que disminuye el tamaño de la unidad de cuenta. Por ello, en general, solo se separan los derechos y obligaciones que tienen la misma procedencia si la información resultante es más útil y los beneficios superan a los costos.

4.53 En ocasiones, los derechos y obligaciones surgen de la misma fuente. Por ejemplo, algunos contratos pueden establecer tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes. Si los derechos y obligaciones son interdependientes y no pueden separarse, constituyen un activo o pasivo único inseparable y, por ello, forman una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, este es el caso de los contratos pendientes de ejecución (véase el párrafo 4.57). Por el contrario, si los derechos son separables de las obligaciones, puede, en ocasiones, ser apropiado agrupar los derechos por separado de las obligaciones, dando lugar a la identificación de uno o más activos y pasivos separados. En otros casos, puede ser más apropiado agrupar los derechos y obligaciones separables en una partida contable separada única tratándolos como un activo único y un pasivo único.

4.54 El tratamiento de un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única difiere de la compensación de activos y pasivos (véase el párrafo 7.10).

4.55 Las partidas contables separadas posibles incluyen:

(a) un derecho individual o una obligación individual;

(b) todos los derechos, todas las obligaciones o todos los derechos y obligaciones, que surgen de una fuente única, por ejemplo, un contrato;

(c) un subgrupo de esos derechos u obligaciones—por ejemplo, un subgrupo de derechos sobre una partida de propiedades, planta y equipo para los que la vida útil y estructura de consumo difieren de los de otros derechos sobre esa partida;

(d) un grupo de derechos combinados u obligaciones que surgen de una cartera de elementos similares;

(e) un grupo de derechos combinados u obligaciones que surgen de una cartera de partidas diferentes—por ejemplo, una cartera de activos y pasivos a disponer en una sola transacción; y

(f) una exposición al riesgo dentro de una cartera de partidas—si una cartera de partidas está sujeta a un riesgo común, algunos aspectos de la contabilización de esa cartera podrían centrarse en la exposición agregada a ese riesgo dentro de la cartera.

Contratos pendientes de ejecución

[Referencia: párrafos FC4.78 a FC4.87, Fundamentos de las Conclusiones]

4.56 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.

4.57 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos. El derecho y obligación son interdependientes y no pueden separarse. Por ello, el derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio le son favorables en este momento; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Incluir o no un activo o pasivo en los estados financieros depende de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 5) y de la base de medición (véase el Capítulo 6) seleccionada para ese activo o pasivo incluyendo, cuando sea aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.

4.58 En la medida en que una parte cumple sus obligaciones del contrato, el contrato deja de estar pendiente de ejecutar. Si la entidad que informa cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por un derecho a recibir un recurso económico. Ese derecho es un activo. Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso económico. Esa obligación es un pasivo.

 © IFRS Foundation

Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

[Referencia: párrafo FC4.88, Fundamentos de las Conclusiones]

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones.

4.60 Se consideran todos los términos en un contrato—de forma explícita o implícita—a menos que carezcan de sustancia. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como obligaciones de garantía legal impuestas a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.

4.61 Los términos que carecen de sustancia se desestiman. Un término carece de sustancia si no tiene un efecto apreciable sobre los aspectos económicos del contrato. Los términos que carecen de sustancia podrían incluir, por ejemplo:

(a) términos que no obligan a las partes; o

(b) derechos, incluyendo opciones, que el tenedor no tendrá la capacidad práctica de ejercitar.

4.62 Un grupo o serie de contratos puede lograr, o diseñarse para lograr, un efecto comercial global. Para informar de la esencia de estos contratos, puede ser necesario tratar los derechos y obligaciones que surgen de ese grupo o serie de contratos como una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, si los derechos u obligaciones en un contrato invalidan simplemente los derechos u obligaciones de otro contrato realizado al mismo tiempo con la misma contraparte, el efecto combinado es que no crea derechos u obligaciones ninguno de los dos contratos. Por el contrario, si un contrato único crea dos o más conjuntos de derechos y obligaciones, que habrían podido ser creados a través de dos o más contratos separados, una entidad puede necesitar contabilizar cada conjunto como si surgiera de contratos separados, con el fin de representar fielmente los derechos y obligaciones (véanse los párrafos 4.48 a 4.55).

Definición de patrimonio

[Referencia: párrafos FC4.89 a FC4.92, Fundamentos de las Conclusiones]

4.63 Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

4.64 Los derechos sobre el patrimonio son derechos sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. En otras palabras, son derechos frente a la entidad que no cumplen la definición de pasivo. Estos derechos pueden establecerse mediante contrato, legislación o instrumentos similares, e incluyen (en la medida en que no cumplen la definición de pasivo):

(a) acciones de varios tipos, emitidas por la entidad; y

(b) algunas obligaciones para la entidad de emitir otros derechos sobre el patrimonio.

4.65 Diferentes clases de derechos sobre el patrimonio, tales como acciones ordinarias y acciones preferentes, pueden conceder a sus tenedores derechos distintos, por ejemplo, derechos a recibir algunos o todos de los siguientes elementos de la entidad:

(a) dividendos, si la entidad decide pagar dividendos a tenedores que cumplan ciertas condiciones;

(b) el producto de satisfacer los derechos sobre el patrimonio, bien en su totalidad, en el momento de la liquidación, o en parte en otros momentos; o

(c) otros derechos sobre el patrimonio.

4.66 En ocasiones, los requerimientos legales, de regulación o de otro tipo afectan a componentes concretos del patrimonio, tal como al capital en acciones o a las ganancias acumuladas. Por ejemplo, algunos de estos requerimientos permiten que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas de aquellas que los requerimientos especifican que son distribuibles.

4.67 Las actividades de negocio son, a menudo, llevadas a cabo por entidades tales como empresas de propiedad individual, sociedades, fideicomisos o una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Los marcos legales y de regulación de tales entidades son, a menudo, diferentes de los que se aplican a las entidades corporativas. Por ejemplo, puede haber algunas, o bien no haber, restricciones sobre la distribución a los tenedores de derechos sobre patrimonio de estas entidades. No obstante, la definición de patrimonio del párrafo 4.63 del *Marco Conceptual* se aplica a todas las entidades que informan.

Definiciones de ingresos y gastos

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

4.70 De estas definiciones de ingresos y gastos se deduce que las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son ingresos, y las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son gastos. **[Referencia: párrafo FC4.97, Fundamentos de las Conclusiones]**

4.71 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero. Por ello, aunque los ingresos y gastos se

 © IFRS Foundation

definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.

[Referencia: párrafos FC4.93 a FC4.95, Fundamentos de las Conclusiones]

4.72 Diferentes transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. El suministro de información por separado de ingresos y gastos con características diferentes puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos 7.14 a 7.19).

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 5: RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC5.1 A FC5.30, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

EL PROCESO DE RECONOCIMIENTO **5.1**

CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO **5.6**

Relevancia **5.12**

Incertidumbre sobre la existencia 5.14

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos 5.15

Representación fiel **5.18**

Incertidumbre en la medición 5.19

Otros factores 5.24

BAJA EN CUENTAS **5.26**

 © IFRS Foundation

El proceso de reconocimiento

5.1 El reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente. El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera se denomina como su "importe en libros".

5.2 El estado de situación financiera y el estado (o estados) de rendimiento financiero describen los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad en resúmenes estructurados que se diseñan para hacer la información comparable y comprensible. Una característica importante de las estructuras de esos resúmenes es que los importes reconocidos en un estado se incluyen en los totales y, si procede, subtotales, que vinculen los elementos reconocidos en el estado.

5.3 El reconocimiento vincula los elementos, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero de la siguiente forma (véase el Diagrama 5.1):

(a) en el estado de situación financiera al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, activos totales menos pasivos totales igualan al patrimonio total; y

(b) los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa comprenden:

(i) ingresos menos gastos reconocidos en el estado (o estados) del rendimiento financiero; más

(ii) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el patrimonio.

5.4 Los estados están vinculados porque el reconocimiento de un elemento (o un cambio en su importe en libros) requiere el reconocimiento o baja en cuentas de uno o más de los otros elementos (o cambios en el importe en libros de uno o más de otros elementos). Por ejemplo:

(a) el reconocimiento de ingresos tiene lugar al mismo tiempo que:

(i) el reconocimiento inicial de un activo, o un incremento en el importe en libros de un activo; o

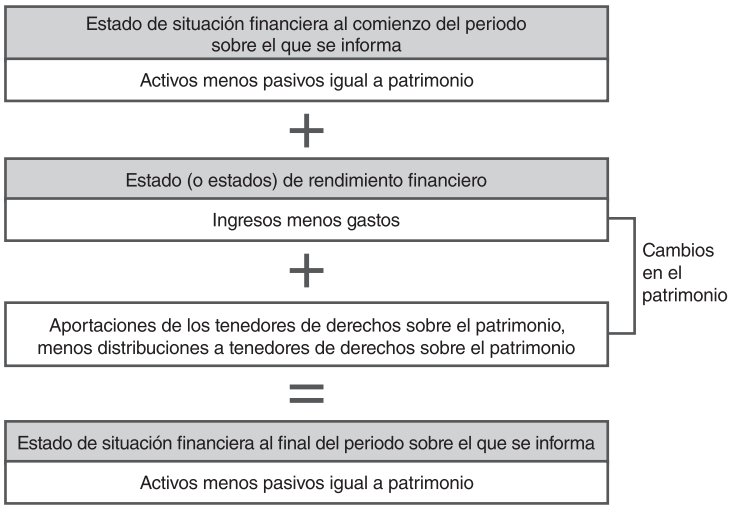
(ii) la baja en cuentas de un pasivo, o una disminución en el importe en libros de un pasivo.

(b) el reconocimiento de gastos tiene lugar al mismo tiempo que:

(i) el reconocimiento inicial de un pasivo, o un incremento en el importe en libros de un pasivo; o

(ii) la baja en cuentas de un activo, o una disminución en el importe en libros de un activo.

Diagrama 5.1: Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros



5.5 El reconocimiento inicial de activos o pasivos que surge de transacciones u otros sucesos puede dar lugar al reconocimiento simultáneo de los ingresos y gastos relacionados. Por ejemplo, la venta de bienes en efectivo da lugar al reconocimiento de un ingreso (por el reconocimiento de un activo—el efectivo) y un gasto (por la baja en cuentas de otro activo—los bienes vendidos). El reconocimiento simultáneo de ingresos y gastos relacionados se denomina, en ocasiones, correlación de costos con ingresos. La aplicación de los conceptos del *Marco Conceptual* conduce a esta correlación cuando se deriva del reconocimiento de cambios en activos y pasivos. Sin embargo, la correlación de costos con ingresos no es un objetivo del *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* no permite el reconocimiento, en el estado de situación financiera, de partidas que no cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio.

Criterios de reconocimiento

[Referencia: párrafos FC5.1 a FC5.21, Fundamentos de las Conclusiones]

5.6 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. De forma análoga, solo los elementos que cumplen la definición de ingresos o gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, no todas las partidas que cumplen la definición de alguno de los elementos se reconocen.

 © IFRS Foundation

5.7 La falta de reconocimiento de una partida que cumple la definición de uno de los elementos hace al estado de situación financiera y al estado (o estados) del rendimiento financiero menos completo y puede excluir información útil de los estados financieros. Por otro lado, en algunas circunstancias, el reconocimiento de algunas partidas que cumplen la definición de uno de los elementos no proporcionaría información útil. Un activo o pasivo se reconoce solo si el reconocimiento de ese activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultante proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir con:

(a) información relevante sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.12 a 5.17); y

(b) una representación fiel del activo o pasivo y de los ingresos gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.18 y 5.25).

[Referencia: párrafos FC5.3 a FC5.11, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota: El párrafo FC5.1 establece los criterios de reconocimiento en el *Marco Conceptual* antiguo (el *Marco Conceptual* de 2010) y el párrafo FC5.2 explica el problema creado por dichos criterios de reconocimiento]

5.8 Al igual que el costo condiciona otras decisiones de información financiera, también afecta a las decisiones de reconocimiento. Existe un costo por reconocer un activo o pasivo. Los preparadores de los estados financieros incurren en costos para obtener una medida relevante de un activo o pasivo. Los usuarios de los estados financieros también incurren en costos al analizar e interpretar la información proporcionada. Un activo o pasivo se reconoce si es probable que los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros, mediante ese reconocimiento, es probable que justifique los costos de proporcionar y usar esa información. En algunos casos, los costos de reconocimiento pueden superar a los beneficios.

5.9 No es posible definir con precisión cuándo el reconocimiento de un activo o pasivo proporcionará información útil, a los usuarios de los estados financieros, a un costo que no supere sus beneficios. Que una partida sea útil a los usuarios depende de la partida en sí y de los hechos y circunstancias. Por consiguiente, se requiere el juicio para decidir si reconocer una partida y, por ello, los requerimientos de reconocimiento pueden necesitar variar entre y dentro de las Normas.

5.10 Al tomar decisiones sobre el reconocimiento, es importante considerar la información que se suministraría en lugar de no reconocer el activo o pasivo en cuestión. Por ejemplo, si no se reconoce un activo cuando se incurre en desembolsos, se reconocería un gasto. A lo largo del tiempo, el reconocimiento del gasto puede, en algunos casos, proporcionar información útil, por ejemplo, información que permita a los usuarios de los estados financieros identificar tendencias.

5.11 Incluso si un elemento que cumple la definición de un activo o pasivo no se reconoce, una entidad puede necesitar la provisión de información sobre ese elemento en las notas. Es importante considerar cómo hacer esta información suficientemente visible, con el fin de compensar la ausencia de las partidas del

resumen estructurado proporcionado por el estado de situación financiera y, si procede, el estado (o estados) del rendimiento financiero.

Relevancia

[Referencia: párrafos FC5.12 a FC5.20, Fundamentos de las Conclusiones]

5.12 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo concreto, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes, puede no siempre proporcionar información relevante. Este es el caso si, por ejemplo:

(a) es incierto si existe un activo o pasivo (véase el párrafo 5.14); o

(b) existe un activo o pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 5.15 a 5.17).

[Referencia: párrafo FC5.12, Fundamentos de las Conclusiones]

5.13 La presencia de uno o de los dos factores descritos en el párrafo 5.12 no lleva automáticamente a la conclusión de que la información proporcionada por el reconocimiento carece de relevancia. Más aún, factores distintos de los descritos en el párrafo 5.12 puede también afectar a la conclusión. Puede ser una combinación de factores y no un factor único lo que determina si el reconocimiento proporciona información relevante.

Incertidumbre sobre la existencia

[Referencia: párrafos FC5.13 y FC5.14, Fundamentos de las Conclusiones]

5.14 El párrafo 4.13 y 4.35 analizan los casos en los que es incierto si existe un activo o pasivo. En algunos casos, esa incertidumbre, posiblemente combinada con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y un excepcionalmente amplio rango de posibles desenlaces, puede significar que el reconocimiento de un activo o pasivo, necesariamente medido por un importe único, no proporcionaría información relevante. Se reconozca o no el activo o pasivo, puede ser necesario proporcionar en los estados financieros información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con ello.

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos

[Referencia: párrafos FC5.15 a FC5.20, Fundamentos de las Conclusiones]

5.15 Puede existir un activo o pasivo incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 4.15 a 4.38).

5.16 Si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información más relevante sobre el activo o pasivo puede ser la referida a la magnitud de las posibles entradas o salidas, su calendario posible y los factores que afectan la probabilidad de que sucedan unas u otras. La localización habitual de esta información está en las notas.

 © IFRS Foundation

5.17 Incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, el reconocimiento del activo o pasivo puede proporcionar información relevante, aparte de la información descrita en el párrafo 5.16. Que sea ese el caso o no puede depender una variedad de factores. Por ejemplo:

(a) Si se adquiere un activo o se incurre en un pasivo, en una transacción de intercambio en condiciones de mercado, su costo refleja generalmente la probabilidad de una entrada o salida de recursos económicos. Por ello, ese costo puede ser información relevante, y está generalmente fácilmente disponible. Además, no reconocer el activo o pasivo daría lugar al reconocimiento de gastos o ingresos en el momento del intercambio, lo que puede no ser una representación fiel de la transacción [véase el párrafo 5.25(a)].

(b) Si surge un activo o pasivo de un suceso que no es una transacción de intercambio, el reconocimiento del activo o pasivo habitualmente da lugar al reconocimiento de ingresos o gastos. Si existe solo una probabilidad baja de que el activo o pasivo dé lugar a una entrada o salida de beneficios económicos, los usuarios de los estados financieros pueden considerar que el reconocimiento del activo e ingreso o del pasivo y gasto no proporciona información relevante.

Representación fiel

[Referencia: párrafos FC5.21 y FC5.22, Fundamentos de las Conclusiones]

5.18 El reconocimiento de un activo o pasivo concreto es apropiado si proporciona no solo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes. El que pueda proporcionarse una representación fiel podría verse afectado por el nivel de incertidumbre en la medición asociada con el activo o pasivo, o por otros factores.

Incertidumbre en la medición

5.19 Para que un activo o pasivo sea reconocido, debe ser medido. En muchos casos, estas medidas deben estimarse y están, por ello, sujetas a incertidumbre en la medición. Como se destaca en el párrafo 2.19, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no debilita la utilidad de la información si las estimaciones están descritas y explicadas de forma clara y precisa. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil.

5.20 En algunos casos, el nivel de incertidumbre implicado al estimar la medición de un activo o pasivo puede ser tan elevado que podría ser cuestionable si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultantes. El nivel de incertidumbre en la medición puede ser tan alto si, por ejemplo, la única forma de estimar esa medición del activo o pasivo es usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo y, además, existe una o más de las siguientes circunstancias:

(a) El rango de desenlaces posibles es excepcionalmente amplio, y la probabilidad de cada resultado es excepcionalmente difícil de estimar.

(b) La medición es excepcionalmente sensible a pequeños cambios en las estimaciones de la probabilidad de desenlaces diferentes—por ejemplo, cuando la probabilidad de las entradas o salidas de efectivo que pueden ocurrir en el futuro es excepcionalmente baja, pero la magnitud de dichas entradas y salidas de efectivo es excepcionalmente alta en caso de que ocurran.

(c) La medición del activo o pasivo requiere distribuciones de flujos de efectivo inusualmente difíciles o excepcionalmente subjetivas, que no están únicamente relacionadas con el activo o pasivo que se mide.

5.21 En algunos casos, descritos en el párrafo 5.20, la información más útil puede ser la medición que depende de una estimación altamente incierta, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que le afectan. Este es especialmente probable que sea el caso si esa medición es la más relevante del activo o pasivo. En otros casos, si esa información no proporcionara una representación suficientemente fiel del activo o pasivo, así como de cualquier ingreso o gasto o cambios en el patrimonio resultantes, la información más útil puede ser una medición diferente (acompañada de las descripciones y explicaciones necesarias) que sea ligeramente menos relevante, pero que esté sujeta a menor incertidumbre en la medición.

5.22 En circunstancias concretas, todas las mediciones relevantes de un activo o pasivo que están disponible (o puedan obtenerse) pueden estar sujetas a tal incertidumbre alta en la medición que ninguna proporcionaría información útil sobre el activo o pasivo (y cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultante), incluso si la medida fuera acompañada de una descripción de las estimaciones realizadas al producirla y una explicación de las incertidumbres que afectan esas estimaciones. En esas circunstancias concretas, el activo o pasivo podría no reconocerse.

5.23 Se reconozca o no un activo o pasivo, una representación fiel del activo o pasivo puede necesitar incluir información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con la medición o existencia del activo o pasivo, o con su resultado—el importe o calendario de las entradas y salidas de beneficios económicos que finalmente procederán de éste (véanse los párrafos 6.60 a 6.62).

Otros factores

5.24 La representación fiel de un activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto reconocido implica no solo el reconocimiento de ese elemento, sino también su medición, así como la presentación e información a revelar de información que le corresponda (véanse los Capítulos 6 y 7).

5.25 Por ello, al evaluar si el reconocimiento de un activo o pasivo puede proporcionar una representación fiel del activo o pasivo, es necesario considerar no meramente su descripción y medición en el estado de situación financiera, sino también:

 © IFRS Foundation

(a) La descripción de los ingresos, gastos y cambios en el patrimonio resultantes. Por ejemplo, si una entidad adquiere un activo a cambio de una contraprestación, no reconocer el activo daría lugar al reconocimiento de un gasto, lo que reduciría la ganancia y el patrimonio de la entidad. En algunos casos, por ejemplo, si la entidad no consume el activo de forma inmediata, esa forma de proceder podría proporcionar una representación errónea de que la situación financiera de la entidad se ha deteriorado.

(b) Si se reconocen los activos y obligaciones relacionados. Si no se reconocen, esta falta de reconocimiento puede crear una incongruencia de reconocimiento (asimetría contable). Eso podría no proporcionar una representación fiel o comprensible del efecto global de la transacción u otro suceso que da lugar al activo o pasivo, incluso si se proporciona información explicativa en las notas.

(c) La presentación e información a revelar sobre el activo o pasivo, y los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio resultantes. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario de los estados financieros comprenda el fenómeno económico representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ello, la presentación e información a revelar relacionadas pueden permitir que un importe reconocido forme parte de una representación fiel de un activo, pasivo, patrimonio, ingresos o gastos.

Baja en cuentas

[Referencia: párrafos FC5.23 a FC5.30, Fundamentos de las Conclusiones]

5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo:

(a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y

(b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.

5.27 Los requerimientos de contabilización para la baja en cuentas pretenden representar fielmente:

(a) los activos y pasivos que se conserven después de la transacción u otro suceso que conduzca a la baja en cuentas (incluyendo cualquier activo o pasivo adquirido, incurrido o creado como parte de la transacción u otro suceso); y

(b) el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro suceso.

5.28 Los objetivos descritos en el párrafo 5.27 normalmente se logran:

(a) Dando de baja en cuentas los activos o pasivos que han caducado o se han consumido, cobrado, completado o transferido, reconociendo los ingresos y gastos resultantes. En el resto de este capítulo, el término "componente transferido" hace referencia a todos esos activos y pasivos;

(b) Continuando el reconocimiento de los activos y pasivos retenidos, denominados como el "componente retenido", si lo hubiera. Ese componente retenido pasa a ser una unidad de cuenta del componente transferido. Por consiguiente, ningún ingreso o gasto se reconoce en el componente retenido como resultado de la baja en cuentas del componente transferido, a menos que la baja en cuentas dé lugar a un cambio en los requerimientos de medición aplicables al componente retenido; y

(c) Aplicando uno o más de los procedimientos siguientes, si fuera necesario, para lograr uno o los dos objetivos descritos en el párrafo 5.27:

(i) presentando cualquier componente retenido por separado en el estado de situación financiera;

(ii) presentando por separado en el estado (o estados) del rendimiento financiero los ingresos o gastos reconocidos como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o

(iii) proporcionando información explicativa.

5.29 En algunos casos, puede parecer que una entidad transfiere un activo o pasivo, pero ese activo o pasivo puede, no obstante, permanecer como un activo o pasivo de la entidad. Por ejemplo:

(a) si una entidad ha transferido aparentemente un activo, pero mantiene la exposición a variaciones positivas o negativas en el importe de los beneficios económicos que pueden derivarse del activo; esto, en ocasiones, indica que la entidad puede continuar controlando ese activo (véase el párrafo 4.24); o

(b) si una entidad ha transferido un activo a un tercero que mantiene el activo en cualidad de agente de la entidad, el transferidor todavía controla el activo (véase el párrafo 4.25).

5.30 En los casos descritos en el párrafo 5.29, la baja en cuentas de ese activo o pasivo no es apropiada porque no lograría ninguno de los objetivos descritos en el párrafo 5.27.

5.31 Cuando una entidad deja de tener un componente transferido, la baja en cuentas de éste representa fielmente ese hecho. Sin embargo, en algunos de esos casos, la baja en cuentas puede no representar fielmente la medida en que una transacción cambió los activos o pasivos de la entidad, incluso cuando esté apoyada por uno o más procedimientos descritos en el párrafo 5.28(c). En esos casos, la baja en cuentas del componente transferido puede suponer que la

 © IFRS Foundation

situación financiera de la entidad ha cambiado más significativamente de lo que lo hizo. Esto puede tener lugar, por ejemplo:

(a) si una entidad ha transferido un activo y, al mismo tiempo, realizado otra transacción que da lugar a un derecho presente u obligación presente de readquirir el activo. Estos derechos presentes u obligaciones presentes pueden surgir de, por ejemplo, un contrato a término, opciones de venta emitidas o una opción de compra adquirida.

(b) Si una entidad ha retenido su exposición a variaciones positivas o negativas significativas en el importe de los beneficios económicos que podrían estar producidas por un componente transferido que la entidad ya no controla.

5.32 Si la baja en cuentas no es suficiente para lograr los objetivos descritos en el párrafo 5.27, incluso cuando esté apoyada por uno o más de los procedimientos descritos en el párrafo 5.28(c), esos dos objetivos pueden, en ocasiones, lograrse continuando con el reconocimiento del componente transferido. Esto tiene las siguientes consecuencias:

(a) no se reconoce ningún ingreso o gasto sobre el componente retenido o el componente transferido como resultado de la transacción u otro suceso;

(b) los recursos recibidos (o pagados) hasta el momento de la transferencia del activo (o pasivo) se tratan como un préstamo recibido (o concedido); y

(c) se necesita la presentación separada del componente transferido en el estado de situación financiera, o el suministro de información explicativa, para describir el hecho de que la entidad deja de tener derechos u obligaciones que surgen del componente transferido. De forma análoga, puede ser necesario proporcionar información sobre ingresos y gastos que surgen del componente transferido después de la transferencia.

5.33 Un caso en el que surgen problemas con la baja en cuentas es cuando se modifica un contrato de tal forma que se reducen o eliminan derechos u obligaciones existentes. Al decidir la forma de contabilizar las modificaciones de contratos, es necesario considerar qué unidad de cuenta proporciona a los usuarios de los estados financieros la información más útil sobre los activos y pasivos mantenidos después de la modificación, y sobre la forma en que la modificación cambia los activos y pasivos de la entidad:

(a) si una modificación de contrato únicamente elimina derechos u obligaciones existentes, se considerará el análisis de los párrafos 5.26 a 5.32 al decidir si dar de baja en cuentas esos derechos u obligaciones;

(b) si una modificación de contrato solo añade nuevos derechos u obligaciones es necesario decidir si tratar los derechos u obligaciones añadidos como un activo o pasivo separado, o como parte de esta unidad de cuenta como derechos y obligaciones existentes (véanse los párrafos 4.48 a 4.55); y

(c) si una modificación de contrato elimina derechos u obligaciones existentes y añade nuevos derechos u obligaciones, es necesario considerar el efecto separado y combinado de esas modificaciones. En algunos de estos casos, el contrato ha sido modificado en tal medida que, en esencia, la modificación reemplaza el antiguo activo o pasivo por un activo o pasivo nuevo. En casos de una modificación tan amplia, la entidad puede necesitar dar de baja en cuentas el activo o pasivo original, y reconocer el nuevo activo o pasivo.

 © IFRS Foundation

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 6: MEDICIÓN

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC6.1 A FC6.55, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

INTRODUCCIÓN **6.1**

BASES DE MEDICIÓN **6.4**

Costo histórico **6.4**

Valor corriente **6.10**

Valor razonable 6.12

Valor en uso y valor de cumplimiento 6.17

Costo corriente 6.21

INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR BASES DE MEDICIÓN CONCRETAS **6.23**

Costo histórico **6.24**

Valor corriente **6.32**

Valor razonable 6.32

Valor en uso y valor de cumplimiento 6.37

Costo corriente 6.40

FACTORES A CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN **6.43**

Relevancia **6.49**

Características del activo o pasivo 6.50

Aportación a los flujos de efectivo futuros 6.54

Representación fiel **6.58**

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo **6.63**

Costo histórico 6.69

Valor corriente 6.72

Factores específicos en la medición inicial **6.77**

Más de una base de medición **6.83**

MEDICIÓN DEL PATRIMONIO **6.87**

TÉCNICAS DE MEDICIÓN BASADAS EN LOS FLUJOS DE EFECTIVO **6.91**

Introducción

6.1 Los elementos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos monetarios. Esto requiere la selección de una base de medición. Una base de medición es una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—del elemento que está siendo medido. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medida para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado.

6.2 Es probable que la consideración de las características cualitativas de la información financiera útil, unida a la restricción del costo, den lugar a la selección de bases de medición diferentes para activos, pasivos, ingresos y gastos. **[Referencia: párrafos FC6.5 a FC6.11, Fundamentos de las Conclusiones]**

6.3 Puede ser necesario, en una Norma, describir cómo implementar la base de medición seleccionada en esa Norma. Esa descripción podría incluir:

(a) la especificación de las técnicas que puedan o deban usarse para estimar una medida aplicando una base de medición concreta;

(b) la especificación de un enfoque de medición simplificado, que es probable que proporcione información similar a la proporcionada por una base de medición preferente; o

(c) la explicación de la forma de modificar una base de medición, por ejemplo, excluyendo del valor de cumplimiento de un pasivo el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir con ese pasivo (riesgo crediticio propio).

Bases de medición

[Referencia: párrafos FC6.12 a FC6.33, Fundamentos de las Conclusiones]

Costo histórico

[Referencia: párrafos FC6.19 a FC6.22, Fundamentos de las Conclusiones]

6.4 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos. A diferencia del valor corriente, el costo histórico no refleja cambios en valores, excepto en la medida en que esos cambios se relacionen con el deterioro del valor de un activo, o un pasivo pasando a ser oneroso [véanse los párrafos 6.7(c) y 6.8(b)].

6.5 El costo histórico de un activo cuando se adquiere o crea es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo, más los costos de transacción. El costo histórico de un pasivo cuando se incurre en él o es

 © IFRS Foundation

tomado es el valor de la contraprestación recibida para incurrir o tomarlo, menos los costos de la transacción.

[Referencia: párrafos FC6.19, FC6.30, FC6.31, FC6.32(a) y FC6.33(c), Fundamentos de las Conclusiones]

6.6 Cuando se adquiere o crea un activo, o se incurre o asume un pasivo como resultado de un suceso que no es una transacción en términos de mercado (véase el párrafo 6.80), puede no ser posible identificar un costo, o el costo puede no proporcionar información relevante sobre el activo o pasivo. En algunos de estos casos, se usa un valor corriente del activo o pasivo como un costo atribuido en el reconocimiento inicial, y ese costo atribuido se utiliza como punto de partida para la medición posterior a costo histórico.

6.7 El costo histórico de un activo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:

(a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (depreciación o amortización);

(b) los pagos recibidos que extinguen parte o la totalidad del activo;

(c) el efecto de los sucesos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (deterioro de valor); y

(d) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.

[Referencia: párrafos FC6.20 a FC6.21, Fundamentos de las Conclusiones]

6.8 El costo histórico de un pasivo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:

(a) el cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, haciendo pagos que extinguen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes;

(b) el efecto de sucesos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo, en la medida en que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para satisfacerlo; y

(c) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.

[Referencia: párrafos FC6.20 a FC6.21, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9 Una forma de aplicar una base de medición de costo histórico, en el caso de activos financieros y pasivos financieros, es medirlos a costo amortizado. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros, descontados a una tasa que se ha determinado en el reconocimiento inicial. Para instrumentos a tasa variable, la tasa descontada se actualiza para reflejar los cambios en la tasa variable. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero se actualiza a lo largo del tiempo para describir los cambios posteriores, tales como la

acumulación (devengo) de intereses, el deterioro de valor de un activo financiero y los cobros y pagos.

[Referencia: párrafo FC6.22, Fundamentos de las Conclusiones]

Valor corriente

[Referencia: párrafos FC6.23 a FC6.33, Fundamentos de las Conclusiones]

6.10 Las mediciones del valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Debido a la continua actualización, los valores corrientes de activos y pasivos reflejan los cambios, desde la fecha de medición anterior, en las estimaciones de flujos de efectivo y otros factores reflejados en los valores corrientes (véanse los párrafos 6.14, 6.15 y 6.20). A diferencia del costo histórico, el valor corriente de un activo o pasivo no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo.

6.11 Las bases de medición de valor corriente incluyen:

(a) el valor razonable (véanse los párrafos 6.12 a 6.16);

(b) el valor en uso para activos y valor de cumplimiento para pasivos (véanse los párrafos 6.17a 6.20); y

(c) el costo corriente (véanse los párrafos 6.21 y 6.22).

Valor razonable

[Referencia: párrafo FC6.24, Fundamentos de las Conclusiones]

6.12 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición.

6.13 El valor razonable refleja la perspectiva de los participantes del mercado—participantes en un mercado al que tiene acceso la entidad. El activo o pasivo se mide usando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, en el supuesto de que dichos participantes del mercado actuasen en su mejor interés económico.

6.14 En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente usando técnicas de medición, por ejemplo, técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo (véanse los párrafos 6.91 a 6.95), reflejando todos los factores siguientes:

(a) Estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

(b) Posibles variaciones en el importe estimado o calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo.

(c) El valor temporal del dinero.

 © IFRS Foundation

(d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo o descuento de riesgo). El precio de soportar esa incertidumbre depende de su magnitud. Esto también refleja el hecho de que los inversores generalmente pagarían menos por un activo (y generalmente requieren más por asumir un pasivo) que tiene flujos de efectivo inciertos que por un activo (o pasivo) cuyos flujos de efectivo son ciertos.

(e) Otros factores, por ejemplo, la liquidez, siempre que los participantes del mercado tendrían en cuenta esos factores en las circunstancias señaladas.

6.15 Los factores mencionados en los párrafos 6.14(b) y 6.14(d) incluyen la posibilidad de que una contraparte pueda no satisfacer su pasivo a la entidad (riesgo crediticio), o que la entidad pueda no satisfacer su pasivo (riesgo crediticio propio).

6.16 Puesto que el valor razonable no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo, el valor razonable no se incrementa por los costos de transacción incurridos al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción tenidos cuando se incurrió o asumió el pasivo. Además, el valor razonable no refleja los costos de transacción en los que se incurriría en la disposición final del activo o en la transferencia o liquidación del pasivo.

[Referencia: párrafos FC6.30, FC6.31, FC6.32(b) y FC6.33(b), Fundamentos de las Conclusiones]

Valor en uso y valor de cumplimiento

[Referencia: párrafos FC6.25 a FC6.27, Fundamentos de las Conclusiones]

6.17 El valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir a medida que satisface un pasivo. Los importes de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos incluyen no solo los importes a transferir a la contraparte del pasivo, sino también los importes que la entidad espera verse obligada a transferir a terceros para permitirle satisfacer el pasivo.

6.18 Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo. Sin embargo, el valor en uso y el valor de cumplimiento incluyen el valor presente de los costos de transacción que una entidad espera incurrir en la disposición final del activo o en la satisfacción del pasivo.

[Referencia: párrafos FC6.30, FC6.31, FC6.32(b) y FC6.33(a), Fundamentos de las Conclusiones]

6.19 El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los supuestos específicos de la entidad en lugar de los de los participantes del mercado. En la práctica, puede haber, en ocasiones, poca diferencia entre los supuestos que los participantes del mercado usarían y lo que utiliza una entidad por sí misma.

6.20 El valor en uso y el valor de cumplimiento no pueden observarse directamente y se determinan utilizando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo (véanse los párrafos 6.91 a 6.95). El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los mismos factores descritos para el valor razonable en el párrafo 6.14, pero desde la perspectiva específica de una entidad, en lugar de una perspectiva de los participantes del mercado.

Costo corriente

[Referencia: párrafo FC6.28, Fundamentos de las Conclusiones]

6.21 El costo corriente de un activo es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que se pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que se recibiría para un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente, como el costo histórico, son valores de entrada que reflejan precios en el mercado en el que la entidad adquiriría el activo o incurriría en el pasivo. Por ello, es diferente del valor razonable, valor en uso y valor de cumplimiento, que son valores de salida. Sin embargo, a diferencia del costo histórico, el costo corriente refleja condiciones en la fecha de medición.

6.22 En algunos casos el costo corriente no puede determinarse de forma directa observando los precios en un mercado activo y deben determinarse de forma indirecta por otros medios. Por ejemplo, si los precios están disponibles solo para activos nuevos, el costo corriente de un activo usado puede necesitar estimarse ajustando el precio corriente de un activo nuevo para reflejar la edad actual y condición del activo mantenido por la entidad.

Información proporcionada por bases de medición concretas

6.23 Al seleccionar una base de medición, es importante considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero. La Tabla 6.1 resume esa información y los párrafos 6.24 a 6.42 proporcionan un análisis adicional.

Costo histórico

6.24 La información proporcionada por la medición de un activo o pasivo a costo histórico puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros, porque el costo histórico utiliza información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo.

 © IFRS Foundation

6.25 Normalmente, si una entidad adquirió un activo en una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el activo proporcionará beneficios económicos suficientes para que la entidad recupere al menos el costo del activo. De forma análoga, si se incurrió o asumió un pasivo como resultado de una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el valor de la obligación de transferir recursos económicos para satisfacer el pasivo, normalmente, no será mayor que el valor de la contraprestación recibida menos costos de transacción. Por ello, la medición de un activo o pasivo a costo histórico en estos casos proporciona información relevante sobre el activo o pasivo y el precio de la transacción que dio lugar a ese activo o pasivo.

6.26 Puesto que el costo histórico se reduce para reflejar el consumo de un activo y su deterioro de valor, el importe que se espera recuperar de un activo medido a costo histórico es, al menos, tan grande como su importe en libros. De forma análoga, puesto que el costo histórico de un pasivo se incrementa cuando pasa a ser oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

6.27 Si un activo distinto de un activo financiero se mide a costo histórico, el consumo o venta del activo, o de parte del activo, da lugar a un gasto medido a costo histórico del activo, o de parte del activo, consumido o vendido.

6.28 El gasto que surge de la venta de un activo se reconoce al mismo tiempo que se reconoce la contraprestación de esa venta como ingreso. La diferencia entre el ingreso y el gasto es el margen resultante de la venta. Los gastos que surgen del consumo de un activo pueden compararse con el ingreso relacionado para proporcionar información sobre márgenes.

6.29 De forma análoga, si se incurrió o asumió un pasivo distinto a un pasivo financiero a cambio de una contraprestación y se mide a costo histórico, la satisfacción de la totalidad o parte del pasivo da lugar a un ingreso medido al valor de la contraprestación recibida por la parte satisfecha. La diferencia entre ese ingreso y el gasto incurrido al satisfacer el pasivo es el margen resultante del cumplimiento.

6.30 La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos, incluyendo los bienes y servicios consumidos de forma inmediata (véase el párrafo 4.8), y sobre la contraprestación recibida, puede tener valor predictivo. La información puede usarse como un dato de entrada al predecir futuros márgenes de futuras ventas de bienes (incluyendo bienes no mantenidos actualmente por la entidad) y servicios y, por ello, las perspectivas de la entidad de entradas de efectivo netas futuras. Para evaluar las expectativas de una entidad sobre flujos de efectivo futuros, los usuarios de los estados financieros se centran, a menudo, en perspectivas de la entidad para generar márgenes futuros a lo largo de muchos periodos, no solo en sus perspectivas para generar márgenes de bienes ya mantenidos. Los ingresos y gastos medidos a costo histórico pueden tener también valor confirmatorio porque pueden proporcionar información a los usuarios sobre sus predicciones anteriores de los flujos de efectivo o márgenes. La información sobre el costo

de los activos vendidos o consumidos puede ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gestión de la entidad ha descargado sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.

6.31 Por razones similares, la información sobre los intereses acumulados (devengados) sobre activos, y los incurridos por pasivos, medidos a costo amortizado puede tener valor predictivo y confirmatorio.

Valor corriente

Valor razonable

6.32 La información proporcionada por la medición de activos y pasivos a valor razonable puede tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes del mercado sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. A estas expectativas se les fija precio de forma que reflejen las preferencias de riesgo actuales de los participantes del mercado. Esa información puede tener también valor confirmatorio, proporcionando información sobre expectativas anteriores.

6.33 Los ingresos y gastos que reflejan las expectativas actuales de los participantes del mercado pueden tener algún valor predictivo, porque estos ingresos y gastos pueden usarse como datos de entrada al predecir ingresos y gastos futuros. Estos ingresos y gastos pueden ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gestión de la entidad ha descargado sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.

6.34 Un cambio en el valor razonable de un activo o pasivo puede proceder de varios factores identificados en el párrafo 6.14. Cuando esos factores tienen características diferentes, la identificación por separado de los ingresos y gastos que proceden de esos factores puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros [véase el párrafo 7.14(b)].

6.35 Si una entidad adquiere un activo en un mercado y determina el valor razonable usando precios de diferentes mercados (el mercado en el que la entidad vendería el activo), las diferencias entre los precios en esos dos mercados se reconocen como ingreso cuando se determina el valor razonable por primera vez.

6.36 La venta de un activo o transferencia de un pasivo normalmente sería por la contraprestación de un importe similar a su valor razonable, si la transacción ocurriera en el mercado que fue el origen de los precios usados al medir ese valor razonable. En esos casos, si el activo o pasivo se mide a valor razonable, el ingreso neto o gasto neto que surge en el momento de la venta o transferencia sería, habitualmente, pequeño, a menos que el efecto de los costos de transacción sea significativo.

 © IFRS Foundation

Valor en uso y valor de cumplimiento

6.37 El valor en uso proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados por el uso de un activo y de su disposición final. Esta información puede tener valor predictivo porque puede usarse al evaluar las perspectivas de las entradas de efectivo futuras.

6.38 El valor de cumplimiento proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo necesarios estimados para satisfacer un pasivo. Por ello, el valor de cumplimiento puede tener valor predictivo; concretamente informa que el pasivo se satisfará, en lugar de transferirse o liquidarse mediante una negociación.

6.39 Las estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento combinadas con información sobre estimaciones del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, pueden también tener valor confirmatorio porque proporcionan información sobre estimaciones previas del valor en uso o del valor de cumplimiento.

Costo corriente

6.40 La información sobre activos y pasivos medidos a costo corriente puede ser relevante porque éste refleja el costo al que un activo equivalente podría adquirirse o crearse en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría por incurrir en o asumir un pasivo equivalente.

6.41 Al igual que el costo histórico, el costo corriente proporciona información sobre el costo de un activo consumido o sobre un ingreso por la satisfacción de pasivos. Esa información puede utilizarse para determinar los márgenes corrientes y puede usarse como un dato de entrada al predecir márgenes futuros. A diferencia del costo histórico, el costo corriente refleja los precios predominantes en el momento de consumo o cumplimiento. Cuando los cambios de precios son significativos, los márgenes basados en el costo corriente pueden ser más útiles para predecir márgenes futuros que los basados en el costo histórico.

6.42 Para informar sobre el costo corriente del consumo (o ingreso corriente del cumplimiento), es necesario distinguir el cambio en el importe en libros en el periodo sobre el que se informa en el costo corriente del consumo (o ingreso corriente del cumplimiento), y el efecto de los cambios en los precios. El efecto de un cambio en precios es, en ocasiones, denominado como una "ganancia por tenencia" o " pérdida por tenencia".

Tabla 6.1—Resumen de la información proporcionada por bases de medición concretas

Activos

Estado de situación financiera				
	Costo histórico	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad)**[a]	**Costo corriente**
Importe en libros	Costo histórico (incluyendo costos de transacción), en la medida en que esté sin consumir o cobrar, y es recuperable. (Incluye intereses acumulados (devengados) sobre cualquier componente de financiación.)	El precio que se recibiría al vender el activo (sin deducir los costos de transacción en el momento de la venta o disposición por otra vía).	Valor presente de los flujos de efectivo futuros por el uso del activo y por su disposición final (después de deducir el valor presente de los costos de transacción en el momento de la disposición).	Costo corriente (incluyendo costos de transacción), en la medida en que esté sin consumir o cobrar, y es recuperable.
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Reconocimiento inicial[b]	—	Diferencia entre la contraprestación pagada y el valor razonable del activo adquirido.[c] Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.	Diferencia entre la contraprestación pagada y el valor en uso del activo adquirido. Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.	—
Venta o consumo del activo[d], [e]	Gastos igual al costo histórico del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)	Gastos igual al valor razonable del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)	Gastos igual al valor en uso del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)	Gastos igual al costo corriente del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.)

continúa...

 © IFRS Foundation

...continuación

	Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.	Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.		Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Ingresos por intereses	Ingresos por intereses, a tasas históricas, actualizados si el activo tiene un interés variable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso. (Podría identificarse por separado.)	Ingresos por intereses, tasas corrientes.
Deterioro del valor	Gastos que surgen porque el costo histórico ha dejado de ser recuperable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso. (Podría identificarse por separado.)	Gastos que surgen porque el costo corriente ha dejado de ser recuperable.
Cambios en valor	No reconocido, excepto para reflejar un deterioro de valor. Para activos financieros—ingresos y gastos por cambios en los flujos de efectivo estimados.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso.	Ingresos y gastos que reflejan el efecto de cambios en precios (ganancias por tenencia y pérdidas por tenencia).

(a) Esta columna resume la información proporcionada si el valor en uso se utiliza como una base de medición. Sin embargo, como destaca el párrafo 6.75, el valor en uso puede no ser una base de medición práctica para nuevas mediciones regulares.

(b) Los ingresos y gastos pueden surgir en el momento del reconocimiento inicial de un activo no adquirido en condiciones de mercado.

(c) Los ingresos y gastos pueden surgir si el mercado en el que se adquiere el activo es diferente del mercado del que surgen los precios usados al medir el valor razonable del activo.

(d) El consumo del activo es habitualmente presentado a través del costo de las ventas, depreciación o amortización.

(e) Los ingresos recibidos son, a menudo, igual a la contraprestación recibida, pero dependerán de la base de medición usada para cualquier pasivo relacionado.

Pasivos

Estado de situación financiera				
	Costo histórico	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Importe en libros	La contraprestación recibida (neta de costos de transacción) por asumir la parte no satisfecha del pasivo, incrementada por el exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre la contraprestación recibida. (Incluye intereses acumulados (devengados) sobre cualquier componente de financiación.)	El precio que se pagaría por transferir la parte no satisfecha del pasivo (costos de transacción en los que se incurriría por transferirla no incluidos).	El valor presente de los flujos de efectivo futuros que surgirían al satisfacer la parte no satisfecha del pasivo (incluyendo el valor presente de los costos de transacción a incurrir al satisfacerlo o transferirlo).	La contraprestación (neta de costos de transacción) que se recibiría actualmente por asumir la parte no satisfecha del pasivo, incrementada por el exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre esa contraprestación.
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Reconocimiento inicial[(a)]	—	Diferencia entre la contraprestación recibida y el valor razonable del pasivo.[(b)] Costos de transacción en el momento de incurrir o asumir el pasivo.	Diferencia entre la contraprestación recibida y el valor de cumplimiento del pasivo. Costos de transacción en el momento de incurrir o asumir el pasivo.	—

continúa...

 © IFRS Foundation

...continuación

Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Cumplimiento del pasivo	Ingresos igual al costo histórico del pasivo satisfecho (refleja la contraprestación histórica). Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor razonable del pasivo satisfecho. Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)	Ingresos igual al valor de cumplimiento del pasivo satisfecho. Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)	Ingresos igual al costo corriente del pasivo satisfecho (refleja la contraprestación actual). Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo. (Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)
Transferencia del pasivo	Ingresos igual al costo histórico del pasivo transferido (refleja la contraprestación histórica). Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor razonable del pasivo transferido. Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor de cumplimiento del pasivo transferido. Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al costo corriente del pasivo transferido (refleja la contraprestación actual). Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)
Gastos por intereses	Gastos por intereses, a tasas históricas, actualizados si el pasivo tiene un interés variable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento. (Podría identificarse por separado.)	Gastos por intereses, a tasas corrientes.

continúa...

...continuación

Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	**Costo histórico**	**Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)**	**Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)**	**Costo corriente**
Efecto de sucesos que causan que un pasivo pase a ser oneroso	Gastos igual al exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre el costo histórico del pasivo, o un cambio posterior en ese exceso.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento. (Podría identificarse por separado.)	Gastos igual al exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre el costo corriente del pasivo, o un cambio posterior en ese exceso.
Cambios en valor	No reconocido excepto en la medida en que el pasivo sea oneroso. Para pasivos financieros—ingresos y gastos por cambios en los flujos de efectivo estimados.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento.	Ingresos y gastos que reflejan el efecto de cambios en precios (ganancias por tenencia y pérdidas por tenencia).

(a) Los ingresos y gastos pueden surgir en el momento del reconocimiento inicial de un pasivo incurrido o asumido en condiciones distintas a las de mercado.

(b) Los ingresos y gastos pueden surgir si el mercado en el que se incurre o asume el pasivo es diferente del mercado del que surgen los precios usados al medir el valor razonable del pasivo.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

[Referencia: párrafos FC6.34 a FC6.51, Fundamentos de las Conclusiones]

6.43 Al seleccionar una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, es necesario considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero (véanse los párrafos 6.23 a 6.42 y la Tabla 6.1), así como otros factores (véanse los párrafos 6.44 a 6.86). **[Referencia: párrafo FC6.36, Fundamentos de las Conclusiones]**

6,44 En la mayoría de los casos, ningún factor determinará qué base de medición debe seleccionarse. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias.

 © IFRS Foundation

6.45 La información proporcionada por una base de medición debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Para lograr esto, la información debe ser relevante y debe representar fielmente lo que pretende representar. Además, la información proporcionada debe, tanto como sea posible, ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

[Referencia: párrafos FC6.34 y FC6.35, Fundamentos de las Conclusiones]

6.46 Como explicaba el párrafo 2.21, el proceso más eficiente y eficaz para aplicar las características cualitativas fundamentales consistiría, habitualmente, en identificar la información más relevante sobre un fenómeno económico. Si esa información no está disponible o no puede proporcionarse de forma que represente fielmente el fenómeno económico, se considerará el tipo de información relevante más próximo. Los párrafos 6.49 a 6.76 proporciona un análisis adicional del papel desempeñado por las características cualitativas en la selección de una base de medición.

6,47 El análisis de los párrafos 6.49 a 6.76 se centra en los factores que considerar al seleccionar una base de medición para los activos reconocidos y pasivos reconocidos. Parte de ese análisis puede aplicarse al seleccionar una base de medición para la información proporcionada en las notas, tanto para los elementos reconocidos como para los no reconocidos.

6,48 Los párrafos 6.77 a 6.82 tratan factores adicionales a considerar al seleccionar una base de medición en el reconocimiento inicial. Si una base de medición inicial es incongruente con la base de medición posterior, los ingresos y gastos podrían reconocerse, en el momento de la primera medición posterior, solo debido al cambio en la base de medición. El reconocimiento de estos ingresos y gastos puede parecer que representa una transacción u otro suceso cuando, de hecho, no ha ocurrido ningún suceso o transacción. Por ello, la elección de la base de medición, para un activo o un pasivo y los ingresos y gastos relacionados, se determina considerando la medición inicial y la medición posterior.

Relevancia

[Referencia: párrafos FC6.37 a FC6.42, Fundamentos de las Conclusiones]

6.49 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados se ve afectada por:

(a) las características del activo o pasivo (véanse los párrafos 6.50 a 6.53); y

(b) la forma en que el activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros (véanse los párrafos 6.54 a 6.57).

Características del activo o pasivo

6.50 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición depende parcialmente de las características del activo o pasivo, en concreto de la variabilidad de los flujos de efectivo y de si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos.

6.51 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor corriente. Por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, el costo amortizado no puede proporcionar información relevante sobre un activo financiero o un pasivo financiero que sea un derivado.

6.52 Además, si se usa el costo histórico, los cambios en el valor se presentan no cuando ese valor cambia, sino cuando tiene lugar un suceso tal como la disposición, deterioro de valor o cumplimiento. Esto podría ser incorrectamente interpretado como que conlleva que todos los ingresos y gastos reconocidos en el momento de ese suceso surgieron entonces, en lugar de a lo largo de los periodos durante lo que se mantuvo el activo o pasivo. Más aún, puesto que la medición a costo histórico no proporciona información oportuna sobre cambios en el valor, los ingresos y gastos presentados sobre esa base puede carecer de valor predictivo, así como de valor confirmatorio, por no describir el efecto completo de la exposición de la entidad al riesgo que surge por mantener el activo o pasivo durante el periodo sobre el que se informa.

6.53 Los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reflejan los cambios en las expectativas de los participantes del mercado, así como los cambios en sus preferencias de riesgo. Dependiendo de las características del activo o pasivo que se mide y de la naturaleza de las actividades de negocio de la entidad, la información que refleja esos cambios puede no siempre proporcionar valor predictivo o confirmatorio a los usuarios de los estados financieros. Este puede ser el caso cuando las actividades de negocio de la entidad no implican la venta del activo o la transferencia del pasivo, por ejemplo, si la entidad mantiene activos únicamente para su uso o solo para cobrar flujos de efectivo contractuales o si la entidad debe satisfacer los pasivos por sí misma.

Aportación a los flujos de efectivo futuros

[Referencia: párrafos FC6.38 a FC6.42, Fundamentos de las Conclusiones]

6.54 Tal y como se destaca en el párrafo 1.14, algunos recursos económicos producen flujos de efectivo directamente; en otros casos, los recursos económicos se usan en combinación para producir flujos de efectivo indirectamente. La forma en que se usan los recursos económicos y, por ello, cómo producen flujos de efectivo los activos y pasivos, depende de la naturaleza de las actividades de negocio realizadas por la entidad.

6.55 Cuando una actividad de negocio de una entidad implica el uso de varios recursos económicos que producen flujos de efectivo de forma indirecta, usándose en combinación para producir y comercializar bienes o servicios a los clientes, es probable que el costo histórico o el costo corriente proporcionen información relevante sobre esa actividad. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo se usan habitualmente en combinación con otros recursos económicos de una entidad. De forma análoga, los inventarios, habitualmente, no pueden venderse a un cliente, excepto haciendo un uso extensivo de otros recursos económicos de la entidad (por ejemplo, actividades

 © IFRS Foundation

de producción y comercialización). Los párrafos 6.24 a 6.31 y 6.40 a 6.42, explican cómo la medición de estos activos a costo histórico o a costo corriente puede proporcionar información relevante que puede utilizarse para deducir márgenes logrados durante el periodo.

6.56 Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin interrumpir significativamente la actividad del negocio), la base de medición que proporciona la información más relevante es probable que sea un valor a costo corriente que incorpora estimaciones actuales del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

6.57 Cuando una de las actividades de negocio de una entidad implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de recaudar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen del interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos. Sin embargo, al evaluar si el costo amortizado proporcionará información útil, es también necesario considerar las características del activo financiero o pasivo financiero. El costo amortizado es improbable que proporcione información relevante sobre los flujos de efectivo que dependen de otros factores distintos del principal e intereses.

Representación fiel

[Referencia: párrafos FC6.43 a FC6.45, Fundamentos de las Conclusiones]

6.58 Cuando los activos y pasivos están relacionados de alguna forma, el uso de bases de medición distintas para esos activos y pasivos puede crear una incongruencia de medición (asimetría contable). Si los estados financieros contienen incongruencias de medición, esos estados financieros pueden no representar fielmente algunos aspectos de la situación financiera y rendimiento financiero de la entidad. Por consiguiente, en algunas circunstancias, el uso de la misma base de medición para activos y pasivos relacionados puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros información que sea más útil que la que procedería del uso de bases de medición diferentes. Esto puede ser particularmente probable cuando los flujos de efectivo procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a los flujos de efectivo de otro activo o pasivo.

6.59 Como se destacó en los párrafos 2.13 y 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de error, esto no significa que esas medidas deban ser perfectamente precisas en todos los aspectos.

6.60 Cuando una medida no puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo y debe, en su lugar, estimarse surge la incertidumbre en la medición. El nivel de incertidumbre en la medición asociado con una base de medición concreta puede afectar si la información proporcionada por esa base de medición facilita una representación fiel de la situación financiera y rendimiento financiero de una entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, el uso de una base

de medición que proporcione información relevante. Sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que la información proporcionada por una base de medición puede no proporcionar una representación suficientemente fiel (véase el párrafo 2.22). En estos casos, es apropiado considerar la selección de una base de medición diferente que diera lugar también a información relevante.

6.61 La incertidumbre en la medición es distinta de la incertidumbre sobre el desenlace y de la incertidumbre sobre la existencia:

(a) La incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.

(b) La incertidumbre sobre la existencia surge cuando es incierto si existe un activo o un pasivo. Los párrafos 5.12 a 5.14 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia puede afectar las decisiones sobre si una entidad reconoce un activo o pasivo cuando es incierto que ese activo o pasivo exista.

6.62 La presencia de incertidumbre sobre el desenlace o de incertidumbre sobre la existencia puede, en ocasiones, contribuir a la incertidumbre en la medición. Sin embargo, la incertidumbre sobre el desenlace o incertidumbre sobre la existencia no necesariamente da lugar a incertidumbre en la medición. Por ejemplo, si el valor razonable de un activo puede determinarse observando los precios en un mercado activo, no se asocia ninguna incertidumbre en la medición con la medición de ese valor razonable, incluso si es incierto cuánto efectivo proporcionará finalmente el activo y, por ello, exista incertidumbre sobre el desenlace.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

[Referencia: párrafos FC6.46 a FC6.48, Fundamentos de las Conclusiones]

6.63 Las características cualitativas de mejora sobre la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, tienen implicaciones para la selección de una base de medición. Los siguientes párrafos analizan esas implicaciones. Los párrafos 6.69 a 6.76 analizan implicaciones adicionales a bases de medición concretas. La característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.

6.64 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una base de medición. Por ello, al seleccionar una base de medición, es importante considerar si resulta probable que los beneficios de la información, proporcionada a los usuarios de los estados financieros por esa base de medición, justifiquen los costos de proporcionar y utilizar esa información.

 © IFRS Foundation

6.65 Por consiguiente, el uso de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una entidad que informa o de un solo periodo entre entidades, puede ayudar a hacer los estados financieros más comparables.

6.66 Un cambio en la base de medición puede hacer los estados financieros menos comprensibles. Sin embargo, un cambio puede justificarse si otros factores pueden tener más peso que la reducción en comprensibilidad; por ejemplo, si el cambio da lugar a información más relevante. Si se realiza un cambio, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender el efecto de dicho cambio.

6.67 La comprensibilidad depende parcialmente de cuántas bases de medición se usan y de si estas cambian a lo largo del tiempo. En general, si se usan más bases de medición en un conjunto de estados financieros, la información resultante pasa a ser más compleja (y, por ello, menos comprensible), y los totales y subtotales del estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero pasan a ser menos significativos. Sin embargo, podría ser apropiado usar más bases de medición si eso fuera necesario para proporcionar información útil.

6.68 La verificabilidad se mejora con el uso de bases de medición que dan lugar a medidas que pueden ser corroboradas de forma independiente, ya sea directamente, por ejemplo, observando precios, o indirectamente, por ejemplo mediante la comprobación de los datos de entrada a un modelo. Si una medición no puede verificarse, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender cómo se determinó esa medición. En algunos de estos casos, puede ser necesario especificar el uso de una base de medición diferente.

Costo histórico

6.69 En muchas situaciones, es más simple, y por ello, menos costoso, medir el costo histórico que el valor corriente. Además, las medidas determinadas aplicando la base de medición del costo histórico son, generalmente, bien comprendidas y, en muchos casos, verificables.

6.70 Sin embargo, la estimación del consumo y la identificación y medición de las pérdidas por deterioro de valor o de los pasivos onerosos puede ser subjetiva. Por ello, el costo histórico de un activo o pasivo puede, en ocasiones, ser tan difícil de medir o verificar como un valor corriente.

6.71 Con el uso de una base de medición del costo histórico, los activos o pasivos idénticos que se adquieren o se incurren en momentos distintos pueden presentarse en los estados financieros por importes muy diferentes. Esto puede reducir la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y de un solo periodo entre entidades.

Valor corriente

6.72 Puesto que el valor razonable se determina desde la perspectiva de los participantes del mercado, no desde la perspectiva específica de una entidad, y es independiente de cuándo se adquirió el activo o se incurrió en el pasivo, activos y pasivos idénticos medidos a valor razonable se medirán, en principio, por el mismo importe por entidades que tengan acceso a los mismos mercados. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y en un solo periodo entre entidades. Por el contrario, puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan la perspectiva específica de una entidad, esas mediciones podrían diferir para activos y pasivos idénticos en entidades distintas. Esas diferencias pueden reducir la comparabilidad, concretamente si los activos o pasivos contribuyen a los flujos de efectivo de una forma similar.

6.73 Si el valor razonable de un activo o pasivo puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo, el proceso de medición del valor razonable es de bajo costo, simple y fácil de comprender; y el valor razonable puede verificarse a través de la observación directa.

6.74 Las técnicas de valoración, que incluyen en ocasiones el uso de técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo, pueden ser necesarias para estimar el valor razonable cuando no puede observarse directamente en un mercado activo y son, generalmente, necesarias al determinar el valor en uso y el valor de cumplimiento. Dependiendo de las técnicas usadas:

(a) la estimación de los datos de entrada y la aplicación de la técnica de valoración pueden ser costosas y complejas.

(b) los datos de entrada del proceso pueden ser subjetivos y puede ser difícil verificar los datos de entrada y la validez del proceso mismo. Por consiguiente, las medidas de activos o pasivos pueden diferir. Eso reduciría la comparabilidad.

6.75 En muchos casos, el valor en uso no puede determinarse de forma significativa para un activo individual que se usa en combinación con otros activos. En su lugar, el valor en uso se determina para un grupo de activos y el resultado puede, entonces, necesitar ser asignado a activos individuales. Este proceso puede ser subjetivo y arbitrario. Además, las estimaciones del valor en uso para un activo pueden reflejar inadvertidamente el efecto de sinergias con otros activos del grupo. Por ello, la determinación del valor en uso de un activo usado en combinación con otros activos puede ser un proceso costoso y su complejidad y subjetividad reducen la verificabilidad. Por estas razones, el valor en uso puede no ser una base de medición práctica para las nuevas mediciones que se hagan de forma regular para estos activos. Sin embargo, puede ser útil para nuevas mediciones ocasionales de activos, por ejemplo cuando se usa en una prueba de deterioro de valor para determinar si el costo histórico es totalmente recuperable.

 © IFRS Foundation

6.76 Con el uso de una base de medición del costo corriente, los activos o pasivos idénticos que se adquieren o se incurren en momentos distintos se presentan en los estados financieros por los mismos importes. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y en un solo periodo entre entidades. Sin embargo, la determinación del costo corriente puede ser compleja, subjetiva y costosa. Por ejemplo, como se destacó en el párrafo 6.22, puede ser necesario estimar el costo corriente de un activo ajustando el precio corriente de un activo nuevo para reflejar la edad actual y condición del activo mantenido por la entidad. Además, debido a los cambios en tecnología y cambios en las prácticas de negocio, muchos activos no se sustituirían con activos idénticos. Por ello, se requeriría un ajuste subjetivo adicional al precio corriente de un activo nuevo para estimar el costo corriente de un activo equivalente al activo existente. Asimismo, la separación de los cambios en los importes en libros a costo corriente entre el costo corriente del consumo y el efecto de los cambios en precios (véase el párrafo 6.42) puede ser complejo y requerir el uso de supuestos arbitrarios. Debido a estas dificultades, las medidas a costo corriente pueden carecer de verificabilidad y comprensibilidad.

Factores específicos en la medición inicial

[Referencia: párrafo FC6.49, Fundamentos de las Conclusiones]

6.77 Los párrafos 6.43 a 6.76 tratan los factores que considerar al seleccionar una base de medición, tanto en el reconocimiento inicial como posteriormente. Los párrafos 6.78 a 6.82 tratan algunos factores adicionales a considerar en el reconocimiento inicial.

6.78 En el reconocimiento inicial, el costo de un activo adquirido o un pasivo incurrido, como resultado de un suceso que es una transacción en condiciones de mercado, es normalmente similar a su valor razonable en esa fecha, a menos que los costos de transacción sean significativos. No obstante, incluso si los dos importes son similares, es necesario describir qué base de medición se usa en el reconocimiento inicial. Si, posteriormente, se va a usar el costo histórico, esa base de medición es también apropiada en el reconocimiento inicial. De forma análoga, si, un costo corriente se va a utilizar posteriormente, es también normalmente apropiado en el reconocimiento inicial. El uso de la misma base de medición para el reconocimiento inicial y la medición posterior evita el reconocimiento de los ingresos o gastos que, en el momento de la primera medición posterior, surgen debido únicamente al cambio en la base de medición (véase el párrafo 6.48).

6.79 Cuando una entidad adquiere un activo o incurre en un pasivo, a cambio de transferir otro activo o pasivo como resultado de una transacción en condiciones de mercado, la medida inicial del activo adquirido o el pasivo incurrido determina si cualquier ingreso o gasto surge de la transacción. Cuando un activo o pasivo se mide al costo, no surge ningún ingreso o gasto en el reconocimiento inicial, a menos que los ingresos o gastos procedan de la baja en cuentas del activo o pasivo transferido, o bien que el activo esté deteriorado o el pasivo sea oneroso.

6.80 Los activos pueden adquirirse o los pasivos pueden incurrirse, como resultado de un suceso que sea una transacción en condiciones de mercado. Por ejemplo:

(a) el precio de transacción puede verse afectado por las relaciones entre las partes o por problemas financieros u otra forma de presión de una de las partes;

(b) un activo puede concederse a la entidad sin costo por un gobierno o haber sido donado a la entidad por un tercero;

(c) un pasivo puede imponerse por legislación o regulación; o

(d) un pasivo para pagar una compensación o una penalización puede surgir de una actuación irregular.

6.81 En estos casos, la medición del activo adquirido, o del pasivo incurrido, a su costo histórico puede no proporcionar una representación fiel de los activos y pasivos de la entidad y de cualquier ingreso o gasto que surja de la transacción u otro suceso. Por ello, puede ser apropiado medir el activo adquirido, o el pasivo incurrido, al costo atribuido, como se describe en el párrafo 6.6. Todas las diferencias entre ese costo atribuido y cualquier consideración entregada o recibida se reconocerían como ingreso o gasto en el reconocimiento inicial.

6.82 Cuando los activos se adquieren, o se incurre en pasivos, como resultado de un suceso que no es una transacción en condiciones de mercado, necesitan identificarse y considerarse todos los aspectos relevantes de la transacción u otro suceso. Por ejemplo, puede ser necesario reconocer otros activos, otros pasivos, aportaciones de los tenedores de patrimonio, derechos de los acreedores o distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio para representar fielmente la esencia del efecto de la transacción u otro suceso sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 4.59 a 4.62) y cualquier efecto relacionado sobre el rendimiento financiero de la entidad.

Más de una base de medición

[Referencia: párrafos FC6.50 y FC6.51, Fundamentos de las Conclusiones]

6.83 En algunas ocasiones, la consideración de los factores descritos en los párrafos 6.43 a 6.76 puede llevar a la conclusión de que se necesita más de una base de medición para un activo o pasivo, así como para los ingresos y gastos relacionados, con el fin de proporcionar información relevante que represente fielmente la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero.

6.84 En muchos casos, la forma más comprensible de proporcionar esa información es:

(a) utilizar una base de medición única tanto para el activo o pasivo en el estado de situación financiera como para los ingresos y gastos relacionados en el estado (o estados) del rendimiento financiero; y

(b) proporcionar en las notas información adicional aplicando una base de medición diferente.

 © IFRS Foundation

6.85 Sin embargo, en algunos casos, esa información es más relevante, o da lugar a una representación más fiel de la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero, a través del uso de:

(a) una base de medición de un valor corriente para el activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y

(b) una base de medición diferente para los ingresos y gastos relacionados en el estado del resultado del periodo[10](véanse el párrafos 7.17 y 7.18).

Al seleccionar esas bases de medición, es necesario considerar los factores analizados en los párrafos 6.43 a 6.76.

6.86 En estos casos, los ingresos totales y los gastos totales que surgen en el periodo desde el cambio en el valor corriente del activo o pasivo se separan y clasifican (véanse los párrafos 7.14 a 7.19) de forma que:

(a) el estado del resultado del periodo incluye los ingresos y gastos medidos aplicando la base de medición seleccionada para ese estado; y

(b) el otro resultado integral incluye todos los ingresos o gastos restantes. En consecuencia, el otro ingreso integral acumulado relacionado con ese activo o pasivo es igual a la diferencia entre:

(i) el importe en libros del activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y

(ii) el importe en libros que habría sido determinado aplicando la base de medición seleccionada para el estado del resultado del periodo.

Medición del patrimonio

[Referencia: párrafos FC6.52 a FC6.55, Fundamentos de las Conclusiones]

6.87 El importe en libros total del patrimonio (patrimonio total) no se mide directamente. Es igual al total del importe en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.

6.88 Puesto que los estados financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de una entidad, el importe en libros total del patrimonio no será igual, generalmente, a:

(a) el valor de mercado agregado de los derechos sobre el patrimonio sobre la entidad;

(b) el importe que podría obtenerse por la venta de la entidad como un todo, bajo la hipótesis de negocio en marcha; o

10 El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados. El *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" tanto para referirse a un estado separado, como para designar una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

(c) el importe que podría obtenerse por la venta de todos los activos de la entidad y la liquidación de todos sus pasivos.

6.89 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, puede ser apropiado medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio (véase el párrafo 4.65), así como algunos componentes de patrimonio (véase el párrafo 4.66). No obstante, puesto que el patrimonio total se mide como un residuo, al menos una clase dentro del patrimonio no puede medirse directamente. De forma análoga, al menos un componente de patrimonio no puede medirse directamente.

6,90 El importe en libros total de una clase individual de patrimonio o componente de patrimonio es normalmente positiva, pero puede ser negativa en algunas circunstancias. De forma análoga, el patrimonio total es generalmente positivo, pero puede ser negativo, dependiendo de qué activos y pasivos se reconocen y de cómo se miden.

Técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo

[Referencia: párrafo FC6.13, Fundamentos de las Conclusiones]

6.91 En algunas ocasiones, una medida no puede ser observada directamente. En algunos de estos casos, una forma de estimar la medida es usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo. Estas técnicas no son bases de medición. Son técnicas usadas al aplicar una base de medición. Por ello, al utilizar esta técnica, es necesario identificar qué base de medición se usa y la medida en que la técnica refleja los factores aplicables a esa base de medición. Por ejemplo, si la base de medición es el valor razonable, los factores aplicables son los descritos en el párrafo 6.14.

6.92 Las técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo pueden usarse al aplicar una base de medición modificada, por ejemplo, el valor de cumplimiento modificado para excluir el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir un pasivo (riesgo crediticio propio). La modificación de las bases de medición puede, en ocasiones, dar lugar a información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros o que puede ser menos costosa de producir y de comprender. Sin embargo, las bases de medición modificadas pueden también ser más difícil de comprender para los usuarios de los estados financieros.

6.93 La incertidumbre sobre el resultado [véase el párrafo 6.61(a)] surge de las incertidumbres sobre el importe o calendario de los flujos de efectivo futuros. Esas incertidumbres son características importantes de activos y pasivos. Al medir un activo o pasivo por referencia a estimaciones de flujos de efectivo futuros inciertos, un factor a considerar es las posibles variaciones en el importe o el calendario estimados de los flujos de efectivo [véase el párrafo 6.14(b)]. Esas variaciones se consideran al seleccionar un único importe dentro del rango de flujos de efectivo posibles. El importe seleccionado es en sí mismo, en ocasiones, el importe de un desenlace posible, pero esto no es siempre el caso. El importe que proporciona la información más relevante es habitualmente uno que procede de la parte central del rango (una estimación

 © IFRS Foundation

central). Estimaciones centrales diferentes proporcionan información distinta. Por ejemplo:

(a) El valor esperado (el promedio ponderado de la probabilidad, también conocida como media estadística) refleja el rango total de desenlaces posibles y concede más peso a los que sean más probables. El valor esperado no pretende predecir la entrada o salida final de efectivo u otros beneficios económicos procedentes de ese activo o pasivo.

(b) El importe máximo que es más probable que ocurra a que no ocurra (similar a la media estadística) indica que la probabilidad de una pérdida posterior no es mayor del 50% y que la probabilidad de una ganancia posterior es mayor del 50%.

(c) El resultado más probable (el modo estadístico) es la entrada o salida última más probable que surge de un activo o pasivo.

6.94 Una estimación central depende de estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de las posibles variaciones en sus importes o calendario. No capta el precio por tener la incertidumbre que el último resultado pueda diferir de esa estimación central [que es el factor descrito en el párrafo 6.14(d)].

6.95 Ninguna estimación central proporciona información completa sobre el rango de desenlaces posibles. Por ello, los usuarios pueden necesitar información sobre el rango de resultados posibles.

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 7: PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC7.1 A FC7.33, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR COMO HERRAMIENTAS DE COMUNICACIÓN **7.1**

OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DE PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR **7.4**

CLASIFICACIÓN **7.7**

Clasificación de activos y pasivos **7.9**

Compensación 7.10

Clasificación del patrimonio **7.12**

Clasificación de ingresos y gastos **7.14**

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral 7.15

AGREGACIÓN **7.20**

 © IFRS Foundation

[Referencia: Fundamentos de las Conclusiones, párrafo FC7.1 (razones para introducir este capítulo), párrafo FC7.2 (guías introducidas en este capítulo) y FC7.3 (proyectos actuales en esta área en el momento en que el Consejo emitió el *Marco Conceptual* de 2018)]

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

[Referencia: párrafos FC7.1 a FC7.3, Fundamentos de las Conclusiones]

7.1 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.

7.2 La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva.

7,3 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Por ello, al tomar decisiones sobre presentación e información a revelar, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros presentando o revelando información específica es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Objetivos y principios de presentación e información a revelar

7.4 Para facilitar la comunicación efectiva de información en los estados financieros, al desarrollar los requerimientos de presentación e información a revelar en las Normas es necesario un equilibrio entre:

(a) dar a las entidades la flexibilidad de proporcionar información relevante que represente fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad; y

(b) requerir información que sea comparable de un periodo a otro para una entidad que informa y dentro del mismo periodo sobre el que se informa entre entidades.

7.5 La introducción de los objetivos de presentación e información a revelar en las Normas apoya la comunicación efectiva en los estados financieros, porque estos objetivos ayudan a las entidades a identificar la información útil y a decidir cómo comunicar esa información de la forma más eficaz.

7.6 La comunicación eficaz en los estados financieros es también favorecida considerando los siguientes principios:

(a) la información específica de la entidad es más útil que las descripciones estandarizadas, algunas veces denominadas como "estereotipos"; y

(b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y puede hacer los estados financieros menos comprensibles.

Clasificación

7.7 La clasificación es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de las características compartidas a efectos de presentación e información a revelar. Estas características incluyen—pero no se limitan a—la naturaleza de la partida, su papel (función) dentro de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad y la forma de medirla.

7.8 La clasificación conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes puede ensombrecer información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y, además, puede no proporcionar una representación fiel de lo que se pretende representar.

Clasificación de activos y pasivos

7.9 La clasificación se aplica a la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Sin embargo, puede ser, en ocasiones, apropiado separar un activo o un pasivo en componentes que tengan diferentes características y clasificar dichos componentes por separado. Eso sería apropiado cuando la clasificación de los componentes por separado mejore la utilidad de la información financiera resultante. Por ejemplo, podría ser apropiado separar un activo o pasivo en componentes corrientes y no corrientes, procediendo a clasificar dichos componentes por separado.

Compensación

7.10 La compensación ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por ello, generalmente no es apropiada.

7.11 La compensación de activos y pasivos difiere de tratar un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta (véase los párrafos 4.48 a 4.55).

Clasificación del patrimonio

[Referencia: párrafos FC7.4 y FC7.5, Fundamentos de las Conclusiones]

7.12 Para proporcionar información útil, puede ser necesario clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes (véase el párrafo 4.65).

 © IFRS Foundation

7.13 De forma análoga, para proporcionar información útil puede ser necesario clasificar los componentes de patrimonio por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos concretos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas calificadas como distribuibles (véase el párrafo 4.66). La presentación o revelación por separado de esas reservas puede proporcionar información útil.

Clasificación de ingresos y gastos

[Referencia: párrafos FC7.6 a FC7.33, Fundamentos de las Conclusiones]

7.14 La clasificación se aplica a:

(a) los ingresos y gastos procedentes de la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo; o

(b) los componentes de estos ingresos y gastos si tienen características diferentes y se identifican por separado. Por ejemplo, un cambio en el valor corriente de un activo puede incluir los efectos de los cambios de valor y la acumulación (devengo) de intereses (véase la Tabla 6.1). Sería apropiado en tal caso clasificar los componentes por separado si, haciéndolo así, mejoraría la utilidad de la información financiera resultante.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral

7.15 Los ingresos y gastos se clasifican e incluyen:

(a) en el estado del resultado del periodo;[11] o

(b) fuera del estado del resultado del periodo, en otro resultado integral.

7.16 El estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. Ese estado contiene un total o subtotal del resultado del periodo que ofrece una representación muy resumida del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. Numerosos usuarios de los estados financieros incorporan ese total en su análisis como punto de partida, o bien como el principal indicador del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. No obstante, la comprensión del rendimiento financiero de una entidad para el periodo requiere un análisis de todos los ingresos y gastos reconocidos —incluyendo los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral—, así como un análisis de otra información incluida en los estados financieros.

[Referencia: párrafos FC7.15 a FC7.20, Fundamentos de las Conclusiones]

11 El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados. El *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" para referirse a un estado separado y a una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero. Igualmente, utiliza el término "estado del resultado del periodo total" para referirse a un total del estado separado y a un subtotal de una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

7.17 Puesto que el estado del resultado del periodo es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, todos los ingresos y gastos se incluirán, en principio, en ese estado. Sin embargo, al desarrollar las Normas, el Consejo puede decidir en circunstancias excepcionales que los ingresos o gastos que surjan de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo se incluyan en otro resultado integral cuando, al hacerlo, se proporcionase información más relevante en el estado del resultado del periodo o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.

[Referencia:
párrafos FC7.21 a FC7.25, Fundamentos de las Conclusiones
párrafo 88, NIC 1]

7.18 Los ingresos y gastos que surgen de una base de medición de costo histórico (véase la Tabla 6.1) están incluidos en el estado de resultado del periodo. Ese es también el caso cuando los ingresos y gastos de ese tipo se identifican por separado como componentes de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo. Por ejemplo, si un activo financiero se mide a valor corriente y si los ingresos por intereses se identifican por separado de otros cambios en el valor, ese ingreso por intereses se incluye en el estado de resultado del periodo.

7.19 En principio, los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral en un periodo se reclasifican desde otro resultado integral al estado del resultado del periodo en un periodo futuro cuando al hacerlo así da lugar a que el estado de resultado del periodo proporcione información más relevante o proporcione una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro. Sin embargo, si, por ejemplo, no existe una base clara para la identificación del periodo en el que la reclasificación tendría que ese resultado, o el importe que debe reclasificarse, el Consejo puede, al desarrollar las Normas, decidir que los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral no sean reclasificados posteriormente.

[Referencia: párrafos FC7.26 a FC7.33, Fundamentos de las Conclusiones]

Agregación

7.20 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

7.21 La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.

7.22 Pueden ser necesarios niveles diferentes de agregación en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo, habitualmente, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero proporcionan información resumida y más detallada se facilita en las notas.

 © IFRS Foundation

ÍNDICE

desde el párrafo

CAPÍTULO 8: CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

[REFERENCIA: PÁRRAFOS FC8.1 A FC8.4, FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES]

CONCEPTOS DE CAPITAL **8.1**

CONCEPTOS DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL Y LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO **8.3**

AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL **8.10**

El material incluido en el Capítulo 8 ha sido trasladado sin cambios del Marco Conceptual para la Información Financiera *emitido en 2010. Ese Material originalmente aparecía en el* Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros *emitido en 1989.*

[Referencia: párrafos FC8.1 a FC8.4, Fundamentos de las Conclusiones]

Conceptos de capital

8.1 La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.

8.2 La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una entidad, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad, debe usarse la concepción física del capital. El concepto elegido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medición al aplicar, en la práctica, el concepto elegido.

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado

8.3 Los conceptos de capital expuestos en el párrafo 8.1 dan lugar a los siguientes conceptos de mantenimiento del capital:

(a) *Mantenimiento del capital financiero*. Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio ese periodo después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a ellos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.

(b) *Mantenimiento del capital físico*. Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a ellos durante ese periodo.

 © IFRS Foundation

8.4 El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Proporciona la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rendimiento del capital. Por ello, la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.

8.5 El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable. Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medición. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener.

8.6 La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento del capital es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la entidad. En términos generales, una entidad ha mantenido su capital si posee un importe equivalente al principio y al final del periodo. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia.

8.7 Bajo el concepto de mantenimiento del capital financiero, el capital está definido en términos de unidades monetarias nominales, y el resultado es el incremento, en el periodo, del capital monetario nominal. Por tanto, los incrementos de los precios de los activos mantenidos en el periodo, a los que se denomina convencionalmente resultados por tenencia, son conceptualmente ganancias. No pueden, sin embargo, reconocerse como tales hasta que los activos sean intercambiados por medio de una transacción. Cuando el concepto de mantenimiento del capital financiero está definido en términos de unidades de poder adquisitivo constante, el resultado es el incremento, en el periodo, de la capacidad adquisitiva invertida. Por tanto, sólo la parte del incremento en los precios de los activos que exceda del incremento en el nivel general de precios se considera como resultado. El resto del incremento se trata como un ajuste por mantenimiento del capital y, por ello, como una parte del patrimonio.

8.8 Bajo el concepto de mantenimiento del capital físico, donde el capital está definido en términos de capacidad productiva física, el resultado es el incremento habido a lo largo del periodo en ese capital. Todos los cambios de precios que afectan a los activos y pasivos de la entidad se consideran como cambios en la medida de la capacidad de producción física de la misma; y por tanto son tratados como ajustes por mantenimiento del capital que entran a formar parte del patrimonio, y nunca como ganancia.

8.9 El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medición y del concepto de mantenimiento del capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad y, como en otras áreas, la gerencia debe buscar un equilibrio entre estas dos características. Este *Marco Conceptual* es aplicable a una amplia gama de modelos contables, y proporciona una guía para preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo de prescribir un modelo particular, salvo en circunstancias excepcionales, tales como las que se dan en entidades que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No obstante, esta intención será revisada a la vista de la evolución de los acontecimientos mundiales.

Ajustes por mantenimiento del capital

8.10 La revaluación o reexpresión del valor de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Aun cuando estos incrementos y decrementos cumplan la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no son incluidos, dentro del estado de resultados, bajo ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar, estas partidas se incluyen en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

 © IFRS Foundation

Apéndice
Definiciones de términos

Las siguientes definiciones de términos están extraídas o proceden de los párrafos correspondientes del Marco Conceptual para la Información Financiera.

Agregación	La adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.	MC.7.20
Activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. **[Referencia: párrafos FC4.23 a FC4.43, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.3
Importe en libros	El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera.	MC.5.1
Clasificación	La organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.	MC.7.7
Estados financieros combinados	Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por la relación controladora-subsidiaria. **[Referencia: párrafos FC3.20 y FC3.21, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.3.12
Estados financieros consolidados	Estados financieros de una entidad que informa que comprenden la controladora y sus subsidiarias. **[Referencia: párrafos FC3.22 a FC3.25, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.3.11
Transferencia de un recurso económico	La capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que puede proceder de éste. **[Referencia: párrafos FC4.40 a FC4.43, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.20
Baja en cuentas	La eliminación, ya sea en su totalidad o en parte, de un activo o un pasivo reconocido del estado de situación financiera de una entidad. **[Referencia: párrafos FC5.23 a FC5.30, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.5.26
Recurso económico	Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. **[Referencia: párrafos FC4.24 a FC4.27, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.4

continúa...

...continuación

Características cualitativas de mejora	Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. **[Referencia: párrafos FC2.58 a FC2.69, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.2.4, MC.2.23
Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. **[Referencia: párrafos FC4.89 a FC4.92, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.63
Derecho sobre el patrimonio	Un derecho sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	MC.4.64
Contrato pendiente de ejecución	Un contrato, o una parte de un contrato, que está sin ejecutar por igual—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida. **[Referencia: párrafos FC4.78 a FC4.87, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.56
Incertidumbre sobre la existencia	Incertidumbre sobre si existe un activo o pasivo.	MC.4.13, MC.4.35
Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio. **[Referencia: párrafos FC4.93 a FC4.95, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.69
Características cualitativas fundamentales	Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel. **[Referencia: párrafos FC2.12 a FC2.57, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.2.4, MC.2.5
Información financiera con propósito general	Un informe que proporciona información financiera sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos contra la entidad que es útil a los usuarios principales al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad. **[Referencia: párrafos FC1.4 a FC1.8, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.1.2, MC.1.12

continúa...

 © IFRS Foundation

...continuación

Estados financieros con propósito de información general	Una forma específica de informes financieros con propósito general que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa.	MC.3.2
Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio. **[Referencia: párrafos FC4.93 a FC4.95, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.68
Pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados. **[Referencia: párrafos FC4.44 a FC4.68, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.26
Información material o con importancia relativa	La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría razonablemente esperarse que influir influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. **[Referencia: párrafos FC2.18 a FC2.20, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.2.11
Medida	El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.	MC.6.1
Base de medición	Una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—de una partida que está siendo medida. **[Referencia: párrafos FC6.12 a FC6.33, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.6.1
Incertidumbre en la medición	La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. **[Referencia: párrafos FC2.46 a FC2.49, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.2.19
Compensación	La agrupación de un activo y pasivo que se reconocen y miden como partidas contables separadas en un solo importe en el estado de situación financiera.	MC.7.10
Incertidumbre sobre el desenlace	Incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.	MC.6.61

continúa...

...continuación

Potencial para producir beneficios económicos	Dentro de un recurso económico, una característica que ya exista y que, al menos, en una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes. **[Referencia: párrafo FC4.11, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.14
Usuarios principales (de los informes financieros con propósito general)	Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales. **[Referencia: párrafos FC1.9 a FC1.26, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.1.2
Prudencia	El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. **[Referencia: párrafos FC2.34 a FC2.45, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.2.16
Reconocimiento	El proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados —solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente.	MC.5.1
Entidad que informa	Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros con propósito de información general. **[Referencia: párrafos FC3.13 a FC3.15, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.3.10
Estados financieros no consolidados	Estados financieros de una entidad que informa formada únicamente la controladora. **[Referencia: párrafos FC3.22 a FC3.26, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.3.11
Unidad de cuenta	El derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición. **[Referencia: párrafos FC4.74 a FC4.77, Fundamentos de las Conclusiones]**	MC.4.48

continúa...

 © IFRS Foundation

...continuación

Información financiera útil	La información financiera es útil a los usuarios principales de los informes financieros con propósito general al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad que informa. Para que sea útil, la información financiera debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar.	MC.1.2, MC.2.4
Usuarios (de los informes financieros con propósito general)	Véase usuarios principales (de los informes financieros con propósito general).	–

Aprobación por el Consejo del *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en marzo de 2018

El *Marco Conceptual para la Información Financiera* se aprobó para su publicación por 13 de los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La Sra. Tarca se abstuvo de votar por su reciente nombramiento al Consejo.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

 © IFRS Foundation