

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 general¹ [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.

- (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 gobierno³ 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.

Marco Conceptual

- 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.

- 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.

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

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 útil⁵ 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.

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

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.

Marco Conceptual

- 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 recalculando 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.

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.

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 financieros⁷ 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 informa⁸ 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.

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]

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

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.

- 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;

Marco Conceptual

- (c) el derecho a pignorar derechos sobre el objeto; y
 - (d) otros derechos no mencionados en (a) 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;

- (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 ejerce 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.

Marco Conceptual

- 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.

- 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.

- 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;

- (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).

Marco Conceptual

- 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.

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):

Marco Conceptual

- (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

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).