

IFRS in Focus (edición en español)

IASB emite una Estructura Conceptual revisada

Contenidos

Vista de conjunto

Introducción a la estructura

Capítulo 1 *El objetivo de la presentación de reportes financieros de propósito general* y Capítulo 2 *Características cualitativas de la información financiera útil*

Capítulo 3 *Los estados financieros y la entidad que reporta*

Capítulo 4 *Los elementos de los estados financieros*

Capítulo 5 *Reconocimiento y des-reconocimiento*

Capítulo 6 *Medición*

Capítulo 7 *Presentación y revelación*

Capítulo 8 *Conceptos de capital y mantenimiento de capital*

Fecha efectiva

Actualización de las referencias contenidas en los estándares a la Estructura conceptual revisada

Información adicional

La International Accounting Standards Board (the IASB) ha emitido una *Conceptual Framework* [Estructura conceptual] revisada.

En esta edición del IFRS in Focus, esbozamos los cambios principales y los conceptos clave contenidos en la *Estructura* revisada.

La nueva Estructura:

- Reintroduce los términos de *stewardship* [administración] y *prudence* [prudencia].
- Introduce una nueva definición de activo que se centra en los derechos y una nueva definición de pasivo que es probable que sea más amplia que la definición que reemplaza, pero no cambia la distinción entre un pasivo y un instrumento de patrimonio.
- Remueve de las definiciones de activo y pasivo las referencias al flujo esperado de los beneficios económicos – esto reduce el obstáculo para la identificación de la existencia de un activo o pasivo y da más énfasis en reflejar la incertidumbre contenida en la medición.
- Discute las medidas de costo histórico y valor corriente, y proporciona alguna orientación sobre cómo IASB seleccionaría una base de medición para un activo o pasivo particular.
- Afirma que la medida primaria de desempeño financiero es la utilidad o pérdida, y que solo en circunstancias excepcionales IASB usará los otros ingresos comprensivos y solo para los ingresos o gastos que surgen del cambio en el valor corriente de un activo o pasivo.
- Discute incertidumbre, des-reconocimiento, unidad de cuenta, la entidad que reporta y estados financieros combinados.

IASB también ha actualizado las referencias contenidas en los estándares de manera que ellas harán referencia a la nueva Estructura, pero no hace enmiendas por consecuencia a los estándares para reflejar los cambios en la estructura tales como cambiar las definiciones de activo y pasivo contenidas en los estándares.

La nueva Estructura entra en efecto con la publicación por IASB.

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Vista de conjunto

El propósito principal de la Estructura es guiar a IASB cuando desarrolle los International Financial Reporting Standards [Normas internacionales de información financiera]. La Estructura también puede ser útil para preparadores y auditores cuando no haya estándares específicos o similares que aborden un problema particular.

La Estructura de IASB fue publicada inicialmente en 1989. En 2005, IASB comenzó a trabajar con la US FASB para desarrollar una Estructura común. En 2010 las juntas publicaron capítulos estableciendo el objetivo de la presentación de reportes financieros de propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil, y fueron incorporados en la Estructura de IASB.

IASB decidió continuar solo su trabajo. En mayo de 2015 publicó un borrador para discusión pública proponiendo seis capítulos nuevos, y algunos cambios a los capítulos que había completado con FASB. El 29 de marzo de 2018 IASB finalizó su trabajo y emitió la Estructura revisada. Entró en efecto tan pronto fue publicada, si bien las consecuencias prácticas es improbable que sean importantes en el corto plazo.

La nueva Estructura tiene una introducción, ocho capítulos y un glosario. Cinco capítulos son nuevos, o han sido revisados sustancialmente: Los estados financieros y la entidad que reporta; Los elementos de los estados financieros; Reconocimiento y des-reconocimiento; Medición; y Presentación y revelación. La Estructura revisada tiene tres veces la extensión de la versión que reemplaza.

Introducción a la estructura

La introducción aclara que el propósito de la Estructura es ayudarle a IASB a desarrollar los estándares y ayudarles a los preparadores a desarrollar las políticas de contabilidad cuando los estándares no proporcionen orientación relevante.

La Estructura no anula los requerimientos contenidos en cualquier estándar. Si hay un conflicto, o inconsistencia, entre la Estructura y un estándar, tienen precedencia los requerimientos contenidos en el Estándar. IASB ha decidido no cambiar automáticamente los estándares existentes como resultado de los cambios que ha hecho a la Estructura. IASB expondrá cualesquiera enmiendas propuestas a un estándar existente tal y como lo haría con cualquier otra enmienda propuesta.

Capítulo 1 El objetivo de la presentación de reportes financieros de propósito general y Capítulo 2 Características cualitativas de la información financiera útil

Los primeros dos capítulos de la nueva Estructura permanecen ampliamente sin cambio desde las versiones emitidas, con FASB, en 2010. Sin embargo, IASB ha reintroducido los términos *stewardship* [administración] y *prudence* [prudencia].

El capítulo 1 de la Estructura publicada en 2010 dijo que los usuarios primarios de los estados financieros de la entidad necesitan información para ayudarles a valorar “qué tan eficiente y efectivamente la administración de la entidad y la junta de gobierno han descargado sus responsabilidades para usar los recursos de la entidad.” En las versiones de la Estructura anteriores a 2010 esto fue etiquetado como *stewardship* [administración]. IASB decidió reintroducir ese término en la nueva Estructura. El capítulo revisado afirma que los usuarios necesitan información para ayudarles a valorar la gestión administrativa de la administración de manera que puedan responsabilizar a la administración por los recursos confiados a su cuidado. Esta valoración a su vez les ayuda a los usuarios a tomar decisiones acerca de proporcionar recursos para la entidad, el cual es el objetivo de la presentación de reportes financieros de propósito general.

En el capítulo 2, IASB reintrodujo referencias explícitas a sustancia sobre forma y prudencia. Para que la información represente fielmente un fenómeno económico, esa información tiene que reflejar la sustancia del fenómeno económico y no solamente su forma legal. Esa información también tiene que ser neutral. La neutralidad está apoyada por el ejercicio de la prudencia, la cual es el ejercicio de cautela cuando se hacen juicios bajo condiciones de incertidumbre. Dado que neutralidad significa ‘descripción sin sesgo’ la prudencia no está sesgada hacia reconocer menos activos y más pasivos – los activos y pasivos no deben ser ni exagerados ni subestimados.

Observaciones

Si bien IASB afirma que el ejercicio de prudencia no implica una necesidad de asimetría entre el reconocimiento de activos y pasivos, reconoce que los estándares pueden contener requerimientos asimétricos. Por ejemplo, el IAS 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* requiere un umbral más alto de reconocimiento para los activos contingentes que para los pasivos contingentes. Sin embargo, IASB ve esto como una consecuencia de seleccionar un criterio de reconocimiento que proporcione la información más relevante que fielmente represente el fenómeno económico subyacente para cada caso, más que una decisión deliberada para aplicar la prudencia asimétrica.

El capítulo 2 revisado también incluye una sección sobre incertidumbre de la medición según la característica cualitativa de la representación fiel. La nueva Estructura enfatiza que los estimados son parte esencial de la presentación de reportes financieros y no menoscaban la utilidad de la información reportada si los estimados son apropiadamente determinados y las incertidumbres reveladas. Incluso un nivel alto de incertidumbre de la medición no previene que un estimado proporcione información útil.

Sin embargo, la Estructura reconoce que el intercambio entre incertidumbre de la medición y relevancia. Podría haber casos cuando la información más relevante acerca de un fenómeno económico es una medida que tiene tal nivel alto de incertidumbre de la medición que no representa fielmente el fenómeno subyacente, incluso con revelaciones adicionales. La información más útil acerca de ese fenómeno puede ser una medida diferente que es menos relevante, pero tiene menos incertidumbre de la medición.

La incertidumbre de la medición afecta si un elemento es reconocido y la selección de una base apropiada de medición para ello. Esto es discutido adicionalmente en los capítulos 5 y 6.

Capítulo 3 Los estados financieros y la entidad que reporta

El material contenido en este capítulo es nuevo para la Estructura.

El rol de los estados financieros

La nueva Estructura señala que los estados financieros son preparados desde la perspectiva de la entidad en su conjunto, más que desde la perspectiva de cualquier grupo particular de inversionistas, prestamistas u otros acreedores (la perspectiva de la entidad). Es importante para materias tales como los intereses no-controlantes [non-controlling interests (NCI)] contenidos en un grupo. Tan lejos como la entidad que reporta esté preocupada, el NCI tiene las características de patrimonio.

Este capítulo incluye la declaración (traída de la Estructura de 2010) de que los estados financieros son preparados con el supuesto de que la entidad que reporta es una empresa en marcha y continuará en operación por el futuro previsible.

La entidad que reporta

La entidad que reporta es una entidad que escoge, o es requerida, preparar estados financieros.

Los ejemplos más obvios de una entidad que reporta son una estructura legal individual, tal como una compañía incorporada, y un grupo que comprende una matriz y sus subsidiarias. La nueva Estructura describe los estados financieros de la entidad matriz como estados financieros no-consolidados, el cual es un término nuevo. El IAS 27 *Estados financieros separados* y otros estándares usan el término estados financieros separados. Los estados financieros de un grupo son definidos como estados financieros consolidados.

La entidad que reporta no necesita ser una entidad legal, pero la nueva Estructura reconoce que puede ser difícil establecer fronteras claras cuando no es una entidad legal, o un grupo de matriz-subsidiaria. Si la entidad que reporta no es una entidad legal, la frontera de la entidad que reporta debe ser establecida mediante centrarse en las necesidades de información de los usuarios primarios. De acuerdo con ello, la frontera necesita ser establecida de manera tal que los estados financieros proporcionen información relevante para los usuarios primarios que represente fielmente las actividades económicas de la entidad, con centro de atención específico puesto en proporcionar información completa y neutral. La entidad que reporta también podría ser una porción de una entidad legal, tal como una sucursal o las actividades dentro de una región definida. Sin embargo, la nueva Estructura no señala cuándo los estados financieros podrían ser preparados sobre una base de recortar porque IASB observa que no tiene autoridad para tomar tal decisión.

La nueva Estructura también reconoce los estados financieros combinados. Éstos son estados financieros preparados por una entidad que reporta que comprende dos o más entidades que no estén vinculados por una relación de matriz-subsidiaria. De nuevo, no hay discusión sobre cuándo o cómo las entidades podrían prepararlos. IASB concluyó que este concepto podría ser mejor desarrollado como un proyecto separado a nivel-de-estándar, más que en la Estructura.

Capítulo 4 Los elementos de los estados financieros

El capítulo 4 discute las definiciones de los elementos de los estados financieros, i.e. activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. IASB ha cambiado las definiciones de un activo y un pasivo. Las definiciones de los otros elementos permanecen ampliamente sin ser cambiadas.

| | Definición Estructura 2010 | Definición de la nueva Estructura |
|--------|--|--|
| Activo | Un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del cual se espera que beneficios económicos futuros fluyan para la entidad. | Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados. (Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial para producir beneficios económicos). |
| Pasivo | Una obligación presente de la entidad que surge de eventos pasados, la liquidación de la cual se espera resulte en un flujo de salida de la entidad de recursos que conllevan beneficios económicos. | Una obligación presente de la entidad para transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados. |

Remoción de la referencia a 'flujo esperado de beneficios económicos'

El cambio más importante a las definiciones de activo y pasivo es la remoción de la referencia al flujo esperado de beneficios económicos. Un cambio similar ha sido hecho para remover de los criterios de reconocimiento el criterio de probabilidad (vea Capítulo 5).

IASB ha hecho esas enmiendas porque algunas personas asociaron la palabra 'esperado' con un umbral de probabilidad. Esta asociación hace superflua la presencia del criterio de reconocimiento de la probabilidad. Además, IASB consideró problemático el concepto de umbral de probabilidad porque excluye de que sean reconocidos muchos elementos que son claramente activos y pasivos, e.g. opción fuera-del-dinero porque es improbable que sea ejercida.

El centro de atención de las definiciones está ahora en la existencia de un derecho (o una obligación) que tiene el *potencial* para producir (o requerir que la entidad transfiera) beneficios económicos. Para que ese potencial exista no necesita ser cierto, o incluso probable, que el derecho producirá beneficios económicos. Solo es necesario que en al menos una circunstancia produciría beneficios económicos, sin importar qué tan remota puede ser la ocurrencia. Esto significa que un derecho puede satisfacer la definición de un recurso económico, y por consiguiente puede ser un activo, incluso si la probabilidad de que produzca beneficios económicos sea baja. Lo mismo ocurre para una obligación. Sin embargo, la nueva Estructura también establece que reconocer un elemento que tiene una probabilidad muy baja de producir o requerir la transferencia de beneficios económicos puede no proporcionar información relevante. De acuerdo con ello, IASB podría decidir que algunos elementos que satisfacen la definición de un activo o pasivo no deban ser reconocidos.

Activo Derechos

El capítulo contiene una discusión ampliada de qué constituye 'derechos.' IASB ha cambiado el centro de atención más allá de ver un recurso económico como un objeto tomado en su conjunto hacia verlo como un conjunto de derechos – el derecho a usar, vender, o pignorar el objeto, así como también otros derechos no-definidos.

En principio, cada derecho podría ser un activo separado. Sin embargo, para presentar la economía subyacente de la manera más concisa y comprensible, los derechos relacionados muy comúnmente serán vistos colectivamente como un activo individual que constituye una sola unidad de cuenta (e.g. reconocer un barco como un activo individual en lugar de reconocer como diferentes activos los diferentes derechos subyacentes a la propiedad del barco).

Observaciones

La componentización de derechos de esta manera es consistente con las decisiones recientes de IASB sobre el reconocimiento de un activo de derecho-de-uso en el IFRS 16 *Arrendamientos*. Al desarrollar la Estructura revisada IASB tomó algunos conceptos desarrollados en proyectos recientes, dado que reflejan el pensamiento más actualizado de IASB sobre esas materias.

Control

El control vincula un derecho (i.e. el recurso económico) con una entidad.

El concepto de control es espejo del contenido en el IFRS 10 *Estados financieros consolidados* y en el IFRS 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes*. En otras palabras, el control comprende tanto un elemento de poder como uno de beneficios: la entidad tiene que tener la capacidad presente para dirigir cómo un recurso es usado y ser capaz de obtener los beneficios económicos de ese recurso en orden a controlarlo. Un recurso económico puede ser controlado por solo una parte en cualquier punto en el tiempo.

Pasivo

La nueva definición de pasivo, y la definición que reemplaza, requieren que la obligación presente sea resultado de eventos pasados. Sin embargo, IASB ha estado mirando más estrechamente las situaciones cuando una entidad tiene la capacidad para evitar tener que transferir recursos económicos a otra parte, pero solo tomando lo que IASB consideraría pasos extremos o imprácticos.

Sin capacidad práctica para evitar la transferencia

La nueva Estructura dice que una obligación es un deber o responsabilidad que la entidad no tiene capacidad práctica para evitar.

El centro de atención está en si la entidad tiene la *capacidad práctica* para evitar la transferencia de recursos económicos, en oposición a si tiene un derecho teórico para evitar la transferencia (el concepto teórico es usado en el IAS 37 tal y como es interpretado por la IFRIC 21 *Gravámenes*). Esto significa que:

- Ni la intención de la administración ni la probabilidad de una transferencia afectan la valoración de la capacidad práctica.
- La entidad puede no tener capacidad práctica para evitar una transferencia si cualquier acción que podría realizar para evitar la transferencia tendría consecuencias económicas importantes más adversas que la transferencia misma.
- La preparación de los estados financieros sobre una base de empresa en marcha implica que la entidad no tiene capacidad práctica para evitar una transferencia que podría ser evitada solo mediante la liquidación de la entidad o mediante dejar de negociar.

La Estructura no proporciona orientación detallada sobre cómo hacer esta valoración porque si la entidad tiene la capacidad práctica para evitar una transferencia dependerá de la naturaleza de la obligación de la entidad.

Obligación presente como resultado de eventos pasados

Una obligación presente existe como resultado de eventos pasados solo si:

- la entidad ha obtenido beneficios económicos, o realizado una acción; y
- como consecuencia, la entidad tendrá o podrá transferir un recurso económico que de otra manera no habría tenido que transferir.

La nueva Estructura aclara que, si es promulgada nueva legislación, una obligación presente surge solo cuando la entidad obtiene beneficios económicos, o realiza una acción, dentro del alcance de esa legislación. La promulgación de la legislación por sí misma no es suficiente para darle a la entidad una obligación presente.

Observaciones

IASB no ha cambiado cómo una entidad distinguiría entre un pasivo y un instrumento de patrimonio. Esto está siendo explorado en el proyecto de investigación *Financial Instruments with the Characteristics of Equity* [Instrumentos financieros con las características de patrimonio]. El documento para discusión se espera sea publicado más tarde en 2018. Dependiendo del resultado de ese proyecto, la Estructura eventualmente podría ser enmendada.

Unidad de cuenta

El concepto de unidad de cuenta ha probado ser un tema difícil para IASB en los últimos años. Afecta decisiones acerca de reconocimiento, des-reconocimiento, medición, así como también presentación y revelación.

La nueva Estructura observa que cómo la unidad de cuenta es determinada depende de las características específicas de un elemento y no puede ser establecida a nivel conceptual. Los requerimientos de unidad de cuenta, reconocimiento y medición para un elemento particular están vinculados e IASB considerará esos aspectos juntos cuando desarrolle estándares. Es posible que la unidad de cuenta para el reconocimiento diferirá de la usada para la medición de una materia particular – e.g. un estándar puede requerir que los contratos sean reconocidos individualmente, pero medidos como parte de un portafolio.

Capítulo 5 Reconocimiento y des-reconocimiento

Crterios de reconocimiento revisados

Los criterios de reconocimiento revisados requieren que la entidad reconozca un activo o un pasivo (y cualesquiera relacionados ingresos, gastos o cambios en patrimonio) si tal reconocimiento les proporciona a los usuarios de los estados financieros:

- información relevante; y
- una representación fiel de la transacción subyacente.

Los criterios de reconocimiento ya no incluyen una probabilidad o un umbral de medición confiable. En lugar de ello, la incertidumbre acerca de la existencia de un activo o pasivo o una probabilidad baja de un flujo de beneficios económicos tal y como es observado según las circunstancias cuando el reconocimiento de un activo o pasivo particular puede no proporcionar información relevante.

Para que un activo o pasivo sea reconocido también tiene que ser medido. La mayoría de las medidas tienen que ser estimadas, lo cual significa que serán medidas con alguna incertidumbre. La Estructura discute el intercambio entre proporcionar una medida más relevante que tenga un nivel alto de incertidumbre de la estimación y una medida que pueda ser menos relevante pero que tiene incertidumbre más baja de la estimación. En circunstancias limitadas, todas las medidas relevantes pueden estar sujetas a incertidumbre alta de la medición, de manera tal que el activo o pasivo no deba ser reconocido.

El capítulo proporciona una vista de conjunto de nivel alto de cómo los diferentes tipos de incertidumbre (e.g. existencia, resultado y medición) podrían afectar la decisión del reconocimiento. No hay orientación detallada, porque es materia de valoración de varios factores que dependerán de los hechos y circunstancias de cada caso. IASB considerará esos factores cuando desarrolle estándares. Puede ser que algunas incertidumbres deban resultar en más información complementaria siendo proporcionada por las entidades que reportan.

Observaciones

IASB decidió remover el criterio de probabilidad e incorporar el criterio de medición confiable dentro del criterio de 'representación fiel' dado que el requerimiento existente de reconocimiento (probabilidad y medición confiable) ha causado problemas en el pasado. Algunos estándares no aplican el criterio de probabilidad mientras que otros aplican diferentes umbrales de probabilidad. El criterio de medición confiable, por otro lado, a menudo es asociado con incertidumbre de la medición.

La remoción del criterio de probabilidad es consistente con la remoción, de la referencia al flujo esperado de beneficios económicos, de las definiciones de un activo y de un pasivo (vea el capítulo 4 arriba). Su remoción no fue sin desacuerdos acalorados. Algunos de quienes respondieron al borrador para discusión pública estuvieron preocupados porque los criterios revisados resultarían en que más activos y pasivos sean reconocidos. IASB enfatizó que, al desarrollar los criterios revisados de reconocimiento, no tenía la intención de incrementar o disminuir el rango de activos y pasivos a ser reconocidos.

Algunos de quienes respondieron estuvieron preocupados porque los criterios revisados de reconocimiento eran demasiado abstractos y subjetivos y llevarían a diferentes interpretaciones de qué información es relevante y si representa fielmente el fenómeno económico subyacente. Estuvieron preocupados de que la carencia de orientación específica podría llevar a diversidad en la práctica. En contraste, IASB considera que los criterios revisados de reconocimientos están basados-en-principios y que ayudarán a establecer los requerimientos de reconocimiento para los estándares individuales.

Des-reconocimiento

La nueva Estructura establece que el des-reconocimiento debe intentar representar fielmente tanto:

- cualesquiera activos y pasivos retenidos luego de la transacción que llevó al des-reconocimiento; y
- el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción.

El centro de atención de esta sección está en los casos cuando estos dos objetivos están en conflicto. Esto algunas veces es el caso cuando una entidad dispone de solo parte de un activo o de un pasivo o retiene alguna exposición. La Estructura establece los factores que IASB debe considerar cuando valore si el des-reconocimiento satisfará los dos objetivos arriba anotados. En las situaciones cuando el des-reconocimiento respaldado por revelación no es suficiente para satisfacer ambos objetivos, puede ser necesario que la entidad continúe reconociendo el componente transferido.

Los dos objetivos son similares al enfoque de control y al enfoque de riesgos-y-recompensas para el des-reconocimiento respectivamente. Sin embargo, IASB escogió no especificar el uso de cualquier enfoque porque ve que ambos son válidos y que ningún enfoque triunfa sobre el otro.

El capítulo incluye una discusión sobre cómo el des-reconocimiento funciona en el caso de modificaciones del contrato.

Capítulo 6 Medición

El material contenido en este capítulo es nuevo para la Estructura.

El capítulo 6 discute:

- las diferentes bases de medición y la información que proporcionan; y
- los factores a considerar cuando se seleccione una base de medición.

Bases de medición

La nueva Estructura describe dos bases de medición: costo histórico y valor corriente. La Estructura afirma que ambas bases pueden proporcionar valor predictivo y confirmatorio para los usuarios, pero una base puede proporcionar información más útil que la otra bajo circunstancias diferentes. Como tal, la Estructura no favorece una base de medición sobre la otra.

Costo histórico

El costo histórico refleja el precio de la transacción u otro evento que da origen al activo, pasivo, ingreso, o gasto relacionado.

Valor corriente

La medición a valor corriente refleja las condiciones a la fecha de medición. El valor corriente incluye:

- valor razonable,
- valor en uso (para activos) y valor de cumplimiento (para pasivos), y
- costo corriente.

La tabla que aparece a continuación describe cada base de medición.

| Base de medición | Información proporcionada por la base de medición | ¿Valor de entrada o valor de salida? |
|---|---|--------------------------------------|
| Costo histórico | Activo Costo histórico, incluyendo los costos de transacción, en la extensión no-consumida (o no-recaudada) y recuperable. Incluye los intereses causados en cualquier componente de financiación. Pasivo Consideración histórica pendiente con relación a bienes y servicios recibidos (neta de los costos de transacción), incrementada por cualquier provisión onerosa. Incluye los intereses causados en cualquier componente de financiación. | Entrada |
| Valor razonable (supuestos del participante en el mercado) | Precio que sería recibido para vender un activo, o pagado para transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre los participantes en el mercado a la fecha de medición. Excluye cualesquiera potenciales costos de transacción en la venta o transferencia. | Salida |
| Valor en uso /valor de cumplimiento (supuestos específicos-de-la-entidad) | Activo Valor presente de los flujos de efectivo futuros provenientes del uso continuado del activo y de su disposición, neto de los costos de transacción en la disposición. Pasivo Valor presente de los flujos de efectivo futuros que surgirán en el cumplimiento del pasivo, incluyendo los costos de transacción futuros. | Salida |
| Costo corriente (costo actual) | Activo Consideración que sería dada para adquirir un activo equivalente a la fecha de medición más los costos de transacción. Refleja la edad y condición actual del activo. Pasivo Consideración que sería incurrida por incurrir en un pasivo equivalente a la fecha de medición menos los costos de transacción. | Entrada |

Factores a considerar cuando se selecciona una base de medición

El objetivo al seleccionar una base de medición es consistente con el de los estados financieros: i.e. proporcionar información relevante que represente fielmente la sustancia subyacente de la transacción.

Como parte de este proceso de selección, la nueva Estructura dice que es importante considerar la naturaleza de la información que la base de medición producirá tanto en el estado de posición financiera como en el estado de desempeño financiero. La importancia relativa de la información presentada en esos estados dependerá de los hechos y circunstancias.

Relevancia

La Estructura señala que las características del activo o pasivo y de cómo contribuye a los flujos de efectivo futuros son dos de los factores que pueden afectar si una base particular de medición proporciona información relevante. Por ejemplo, si un activo es sensible ante factores del mercado, el valor razonable puede proporcionar información más relevante que el costo histórico. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de las actividades de negocio de la entidad, y por lo tanto de cómo el activo se espera contribuya a los flujos de efectivo futuros, el valor razonable puede no proporcionar información relevante. Este podría ser el caso si la entidad tiene el activo solo para uso o para recaudar los flujos de efectivo contractuales más que para la venta.

Representación fiel

La Estructura señala que un nivel alto de incertidumbre de la medición no hace que una base particular de medición sea irrelevante. Sin embargo, se tiene que lograr un balance entre relevancia y representación fiel. Esto hace eco del intercambio que algunas veces puede ser requerido entre relevancia e incertidumbre de la medición tal y como se establece en el capítulo 2.

Otras consideraciones

La Estructura no impide el uso de diferentes bases de medición para un activo o pasivo en el estado de posición financiero y los ingresos y gastos relacionados en el estado de desempeño financiero. Sin embargo, observa que, en la mayoría de los casos, usar la misma base de medición en ambos estados proporcionaría la información más útil.

La Estructura señala que sería normal seleccionar la misma base de medición para la medición inicial de un activo o de un pasivo que la que será usada para su medición subsiguiente, para evitar reconocer una 'ganancia o pérdida del día 2' solamente debido a un cambio en la base de medición.

Ningún factor es determinante cuando se selecciona una base de medición que sea apropiada. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias.

Capítulo 7 Presentación y revelación

El material contenido en este capítulo es nuevo para la Estructura.

Este capítulo incluye conceptos de alto nivel acerca de cómo la información debe ser presentada y revelada. También incluye principios de alto nivel sobre el uso de otros ingresos comprensivos [other comprehensive income (OCI)].

Observaciones

IASB actualmente está trabajando en la iniciativa de revelación, la cual es una colección de proyectos animados al mejoramiento de la revelación en la presentación de reportes financieros. En la iniciativa de revelación, IASB considerará desarrollar nuevos conceptos para la Estructura a fin de proporcionar orientación adicional sobre presentación y revelación.

IASB también está trabajando en un proyecto de investigación sobre los estados financieros primarios. El objetivo de ese proyecto es hacer mejoramientos específicos a la estructura y al contenido del estado de desempeño financiero.

Herramientas de comunicación

La Estructura establece que incluir objetivos de presentación y revelación en los estándares puede apoyar la comunicación efectiva. También señala que cuando desarrolla requerimientos de presentación y revelación en los estándares, IASB necesita considerar el balance entre darles a las entidades flexibilidad para proporcionar información relevante y requerir información que sea comparable.

El uso de otros ingresos comprensivos

La Estructura establece que el estado de utilidad o pérdida es la fuente primaria de información acerca del desempeño financiero de la entidad para el período de presentación de reporte. La Estructura presume que todos los ingresos y gastos son presentados en utilidad o pérdida. Solo en circunstancias excepcionales IASB decidirá excluir un elemento de ingresos o gastos de la utilidad o pérdida e incluirlo en OCI [other comprehensive income = otros ingresos comprensivos], y solo por los ingresos o gastos que surjan de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo.

La Estructura también presume que los elementos presentados en OCI serán reclasificados desde OCI hacia utilidad o pérdida, pero la reclasificación tiene que proporcionar información más relevante que la no reclasificación de las cantidades. Si no hay base clara de que esto resultará en información más útil acerca de la utilidad o pérdida de la entidad en un período futuro, IASB puede decidir que esa reclasificación no debe ocurrir.

Observaciones

IASB concluyó que no es posible hacer una distinción conceptual entre utilidad o pérdida y OCI. Como resultado, la nueva Estructura no especifica cuándo la inclusión de elementos particulares en OCI puede ser apropiada, ni especifica cuándo la reclasificación subsiguiente puede ser apropiada. IASB tomará esas decisiones cuando desarrolle estándares.

Capítulo 8 Conceptos de capital y mantenimiento de capital

Este capítulo ha sido trasladado sin cambios desde la Estructura de 2010 (la cual, a su vez, lo trasladó de la Estructura de 1989).

Fecha efectiva

La nueva Estructura se volvió efectiva tan pronto como fue publicada el 29 de marzo de 2018.

Actualización de las referencias contenidas en los estándares a la Estructura conceptual revisada

Algunos estándares incluyen referencias a las versiones de 1989 y 2010 de la Estructura. IASB ha publicado un documento separado *Updating References to the Conceptual Framework* [Actualización de las referencias a la estructura conceptual] que incluye enmiendas por consecuencia a los estándares afectados de manera que se refieran a la nueva Estructura. Esas enmiendas son efectivas para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2020, con aplicación temprana permitida.

Hay una excepción. El IFRS 3 *Combinaciones de negocios* establece que, en una combinación de negocios, los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos tienen que satisfacer las definiciones de activos y pasivos contenidas en la Estructura. El IFRS 3 hace referencia a las Estructuras tanto de 1989 como de 2010. Las definiciones de activo y pasivo contenidas en esas Estructuras también están en los estándares IFRS. El IAS 38 *Activos intangibles* incluye la definición de activo de la Estructura de 1989 y de 2010 y el IAS 37 tiene la definición de pasivo de la Estructura de 1989 y de 2010.

IASB decidió no enmendar el IFRS 3 en esta etapa, porque están preocupados de que un elemento que satisfaga la definición de un activo o pasivo cuando la nueva Estructura sea aplicada puede necesitar ser des-reconocido inmediatamente porque no satisface la definición de activo o pasivo contenida en los estándares IFRS. IASB también explorará este problema en un proyecto separado de alcance estrecho.

Información adicional

La nueva Estructura está disponible en el sitio web de la IFRS Foundation para quienes tienen una suscripción eIFRS profesional o comprensiva. La nueva Estructura será incluida en el siguiente conjunto actualizado de estándares no-acompañados, el cual estará disponible libre de cargo para los usuarios registrados. Esa actualización se espera para comienzos del 2019.

Si usted tiene cualesquiera preguntas acerca de la nueva Estructura, por favor hable con su contacto usual de Deloitte o comuníquese con un contacto identificado en este IFRS in Focus.

Contactos clave

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

| | | |
|---------------|---------------|--------------------------|
| Canada | Karen Higgins | ifrs@deloitte.ca |
| LATCO | Miguel Millan | mx-ifrs-coe@deloitte.com |
| United States | Robert Uhl | iasplus-us@deloitte.com |

Asia-Pacific

| | | |
|-----------|----------------|----------------------|
| Australia | Anna Crawford | ifrs@deloitte.com.au |
| China | Stephen Taylor | ifrs@deloitte.com.hk |
| Japan | Shinya Iwasaki | ifrs@tohmatu.co.jp |
| Singapore | James Xu | ifrs-sg@deloitte.com |

Europe-Africa

| | | |
|----------------|-----------------------|-----------------------------|
| Belgium | Thomas Carlier | lfrs-belgium@deloitte.com |
| Denmark | Jan Peter Larsen | ifrs@deloitte.dk |
| France | Laurence Rivat | ifrs@deloitte.fr |
| Germany | Jens Berger | ifrs@deloitte.de |
| Italy | Massimiliano Semprini | lfrs-it@deloitte.it |
| Luxembourg | Eddy Termaten | ifrs@deloitte.lu |
| Netherlands | Ralph Ter Hoeven | ifrs@deloitte.nl |
| Russia | Maria Proshina | ifrs@deloitte.ru |
| South Africa | Nita Ranchod | ifrs@deloitte.co.za |
| Spain | Cleber Custodio | ifrs@deloitte.es |
| United Kingdom | Elizabeth Chrispin | deloitteifrs@deloitte.co.uk |

Deloitte.

Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembros, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Para conocer más acerca de nuestra red global de firmas miembros, por favor vea www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría & aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, asesoría en riesgo, impuestos y relacionados a clientes públicos y privados que se extienden a través de múltiples industrias. Deloitte sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500® mediante una red conectada globalmente de firmas miembros en más de 150 países y territorios ofreciendo capacidades de clase mundial, perspectivas y servicio para abordar los desafíos de negocio más complejos de los clientes. Para conocer más acerca de cómo los 264,000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende, por favor conéctese con nosotros en Facebook, LinkedIn, o Twitter.

Esta comunicación solo contiene información general, y nadie de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red de Deloitte"), por medio de esta comunicación, está prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar a un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la red de Deloitte será responsable por cualquier pérdida que de cualquier manera sea sostenida por cualquier persona que se base en esta comunicación.

© 2018 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Diseñado y producido por The Creative Studio at Deloitte, London. J15739-1 (Para el original en inglés).

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – May 2018 – IASB issues a revised *Conceptual Framework*** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia