



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

14 de enero de 2014

International Accounting Standards Board

30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

RE: Documento para Discusión DP/2013/1 sobre la *Revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera*

Estimados Miembros del Consejo,

El “Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera” – GLENIF¹ asume con beneplácito la oportunidad de comentar sobre el Documento para Discusión sobre la *Revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera*, DP/2013/1 (el “DD”), publicado en julio 2013.

Esta respuesta condensa las opiniones de los miembros de nuestros países, de acuerdo con el siguiente debido proceso.

Debido proceso

Las discusiones del DD fueron realizadas por un Grupo de Trabajo Técnico específico (GTT) creado en octubre 2013. Todos los países miembros tuvieron la oportunidad de designar por lo menos un miembro para constituir este GTT, y los siguientes países designaron un representante y participaron activamente en el GTT: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, México (coordinador de este GTT), Uruguay y Venezuela.

Cada país decidió la manera más efectiva para obtener las aportaciones de los grupos de interés locales, incluyendo presentaciones a grupos específicos, así como comunicaciones por escrito y verbales.

Individualmente, todos los miembros del GTT resumieron los comentarios generales y las respuestas de sus respectivos países. Como segundo paso, los resúmenes presentados por cada país fueron comparados y discutidos antes de preparar una respuesta consensuada.

Comentarios Generales

La opinión general de los países que participaron en este GTT apoya enérgicamente las propuestas de cambios y adiciones al actual *Marco Conceptual para la Información Financiera* (MCIF). Observamos algunas diferencias de opinión respecto de algunos de los cambios propuestos, pero no hubo nada que desvirtuara de alguna manera el proyecto. En cada una de nuestras respuestas a las preguntas específicas incluidas en el DD, presentamos la posición consensuada, y a continuación, en su caso, las excepciones a la respuesta consensuada.

¹ El objetivo general del Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF) es el de aportar contribuciones técnicas en relación con todos los documentos emitidos por el IASB. Por lo tanto, el GLENIF aspira a tener una única voz ante el IASB. El GLENIF está constituido por: Argentina (Presidente), Bolivia, Brasil (Consejo), Chile, Colombia (Consejo), Costa Rica (Observador), Ecuador, El Salvador, Guatemala (Consejo), Honduras (Observador), México (Vice Presidente), Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay (Consejo) y Venezuela (Consejo).



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

En el Anexo 1 encontrarán nuestras respuestas a las preguntas específicas planteadas en el DD. Dichas respuestas representan el consenso de grupos de interés de varios países de América Latina interesados en el desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Un breve resumen de nuestras observaciones y comentarios más importantes es el siguiente:

- La adición de secciones sobre la medición, presentación e información a revelar, y la presentación en el estado de resultado del período y otro resultado integral (estado de resultado integral), es muy bienvenida y ha sido necesario desde hace mucho tiempo. Estas nuevas secciones mejorarán de manera importante la habilidad del MCIF de lograr su propósito primario establecido de ayudar al IASB con identificar los conceptos que se usarán consistentemente en el desarrollo y revisión de las NIIF.
- Algunos integrantes del GTT consideran que el MCIF debería formar parte de las NIIF y por ende ser normativo, en vez de ser exclusivamente una herramienta para el desarrollo y mantenimiento de las NIIF. Un país de nuestra región ha desarrollado un MCIF local que es normativo y se considera de naturaleza “constitucional”, no permitiendo la emisión o aplicación de normas individuales que contravengan algún aspecto del MCIF local. Cabe mencionar que se creó un GTT separado en 2012 para estudiar el tema, y se preparó y se envió al IASB una carta con fecha del 23 de septiembre de 2013 para comunicar las conclusiones del GTT. El contenido de esa carta se incluye nuevamente en nuestra respuesta a la Pregunta 1 en el Anexo 1.
- No obstante que existe un apoyo general para las nuevas definiciones de activos, pasivos y recursos económicos, algunos países están preocupados que la eliminación de la noción “de que se espera una entrada o salida de recursos económicos” de las definiciones podría crear confusión y resultar en el reconocimiento de activos y pasivos excesivos que contribuyen poco o nada a la calidad general de la información financiera.
- Nuestros integrantes expresaron por unanimidad una preferencia para el Punto de Vista 2 respecto de la definición de una obligación presente, es decir, que una obligación presente debe haber surgido de sucesos pasados y ser prácticamente incondicional.
- Nuestros integrantes se encuentran divididos respecto de si la respuesta correcta al enfoque al otro resultado integral (ORI) debería ser el enfoque limitado o el enfoque extensivo. Existen firmes defensores de los dos enfoques. Se presentan los dos argumentos en nuestra respuesta.

Finalmente, hemos incluido algunos comentarios y sugerencias adicionales, no directamente relacionados con el DD, al final del Anexo 1 para su consideración.

En el caso de existir alguna duda sobre nuestros comentarios, por favor contactarnos por la dirección de correo electrónico glenif@glenif.org.

Atentamente,

Jorge José Gil

Presidente

Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF)

Anexos



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

Carta-Comentario del GLENIF sobre el Documento para Discusión sobre el Marco Conceptual para la Información Financiera

Sección 1 – Introducción

Pregunta 1

Los párrafos 1.25 a 1.33 establecen el propósito propuesto y el estatus de Marco Conceptual. Las consideraciones preliminares del IASB son las siguientes:

- (a) el propósito primario del Marco Conceptual revisado es ayudar al IASB identificando conceptos que este usará consistentemente al desarrollar y revisar las NIIF; y
- (b) en raras ocasiones, con el fin de cumplir el objetivo general de la información financiera, el IASB puede decidir emitir una Norma nueva o revisada que discrepe con un aspecto del Marco Conceptual. Si esto ocurre el IASB describiría la desviación del Marco Conceptual, y las razones para tal desviación, dentro de los Fundamentos para las Conclusiones de dicha Norma.

¿Está usted de acuerdo con estas consideraciones preliminares? ¿Por qué sí o por qué no?

Nuestros integrantes se encuentran divididos respecto de si el MCIF debería formar parte de las NIIF y por ende ser normativo, en vez de ser exclusivamente una herramienta para el desarrollo y mantenimiento de las NIIF.

Un país de nuestra región ha desarrollado MCIF local que es normativo y se considera de naturaleza “constitucional”, no permitiendo la emisión o aplicación de normas individuales que contravengan algún aspecto del MCIF local. Otros dos países tienen MCIF locales similares al del IASB, pero los representantes de esos países en el GTT opinan que no debería permitirse la emisión de normas individuales que contravengan algún aspecto del MCIF local.

Se creó un GTT separado en octubre 2012 para estudiar el tema de la jerarquía del MCIF de las NIIF. El estudio que se llevó a cabo por el GTT se dividió en dos partes:

1. El desarrollo de un inventario de las principales inconsistencias entre el MCIF y las normas individuales.
2. El analizar si la jerarquía del MCIF debe mantenerse como hasta ahora o por el contrario debería plantearse que ocupe el más alto nivel. En este último caso, formar los argumentos convincentes para establecer el MCIF como el más alto nivel de jerarquía de las NIIF.

No obstante que el GTT anterior inició su trabajo mucho antes de que el IASB publicara este DD en julio 2013, observamos que el enfoque del estudio del GTT atiende específicamente a esta pregunta.

Todos los países estuvieron de acuerdo en que existen inconsistencias entre el MCIF y las normas individuales, pero el número y la severidad de las inconsistencias identificadas no se consideran importantes. Adicionalmente, los Fundamentos para Conclusiones de algunas normas individuales frecuentemente tratan y justifican la inconsistencia percibida. El Anexo 2 a esta carta incluye un breve inventario de las inconsistencias identificadas por el GTT anterior.



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

El párrafo 1.30 del DD establece “El Marco Conceptual actual no es una NIIF o una interpretación y no está por encima de alguna NIIF o Interpretación en particular. Este Documento para Discusión no propone cambiar esta posición.” Sin embargo, en la normatividad internacional, existen numerosas referencias que muestran la relevancia que el MCIF tiene para el IASB, como lo establece el contenido de los párrafos 10 y 11 de la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, los cuales establecen que en la ausencia de una norma o interpretación que aplique específicamente a una transacción, la administración utilizará su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable apropiada. Al realizar juicios, la administración utilizará como fuentes de información las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de valuación para activos, pasivos, ingresos y gastos, que se establecen en el MCIF del IASB.

Asimismo, el párrafo FC24 de los fundamentos de las conclusiones de la NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*, establece algo similar, ya que menciona que para que los estados financieros presenten de manera razonable la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad, deben presentar fielmente los efectos de transacciones y de otros sucesos en concordancia con las definiciones y criterios de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos por el MCIF del IASB.

En la práctica observamos que existen normas particulares de las NIIF que establecen criterios contables que no cumplen con el MCIF del IASB. Adicionalmente, hemos observado interpretaciones a las normas particulares que también van en contra del MCIF del IASB.

La diferencia explicada en párrafos anteriores se confirma en el párrafo 23 de la NIC 1, en la cual se prevén los requisitos a cumplir para el caso extremadamente raro en el que la administración de la entidad se aparte del cumplimiento de algún requerimiento de una NIIF, al considerar la administración de la entidad que dicho requerimiento entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros según el MCIF del IASB. Aún cuando se considera que esta disposición es sólo para situaciones excepcionales (y en la práctica hemos observado una sola aplicación de esta disposición), creemos que dicha disposición no sería necesaria si el MCIF se considerara el más alto nivel de la jerarquía y que la emisión de normas individuales obligatoriamente se adecúe con el MCIF. Por otro lado, si se mantiene la jerarquía actual, este párrafo es necesario para tratar los casos raros donde la administración rechaza la contabilización prescrita por una norma particular.

Como se establece en el párrafo 1.25(d) del DD, el MCIF del IASB tiene, entre otros propósitos, “el asistir a los preparadores de los estados financieros en la aplicación de las NIIF y tratar temas que todavía no han sido objeto de una NIIF.” El MCIF del IASB no define asuntos de valuación o revelación en particular. El IASB reconoce que, en un número limitado de casos, puede presentarse un conflicto entre el MCIF del IASB y alguna NIIF o interpretación.

Finalmente, muchos creen que el uso del MCIF como base para la elaboración de normas particulares y que éstas no contravengan dicho MCIF fomenta un enfoque basado en principios y mitiga el uso de reglas en las normas particulares. En la ausencia de orientación sobre algún asunto contable en particular, consideramos que el MCIF siempre debería usarse y respetarse.

Los integrantes del GTT fueron divididos en su apreciación de si el MCIF debiera mantenerse como hoy existe o si el MCIF debiera elevarse al más alto nivel de jerarquía de las NIIF. Mientras todos acordaron que el número de inconsistencias o conflictos entre el MCIF y las normas individuales deberían minimizarse, la mayoría del grupo no se convence de que un cambio de la jerarquía actual sea necesario.



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

Miembros a favor de mantener la jerarquía actual -

La principal preocupación de los miembros a favor de no cambiar la jerarquía actual es la posibilidad para preparadores de llegar a distintas conclusiones e interpretaciones respecto de la aplicación de normas individuales de las NIIF, lo cual impacta de manera importante la transparencia, consistencia y comparabilidad de la información financiera. Adicionalmente, argumentan que el MCIF sólo pretende proveer orientación teórica y no definir reglas específicas para la medición, presentación o revelación de la información en los estados financieros. Por lo tanto, recomiendan:

- mantener la jerarquía actual del MCIF;
- identificar los conflictos o inconsistencias existentes entre el MCIF y las normas individuales;
- proponer enmiendas al MCIF o las normas individuales, o los dos, para eliminar los conflictos o inconsistencias; y
- mantener una lista de los conflictos o inconsistencias que aparentemente no pueden eliminarse.

Miembros a favor de un cambio en la jerarquía actual -

La principal preocupación de los miembros a favor de un cambio en la jerarquía actual es la falta de consistencia entre algunas normas individuales y el MCIF. Estos miembros consideran que con un MCIF adecuado y bien fundamentado, es prácticamente imposible justificar una inconsistencia para efectos de cumplir con el objetivo global de la información financiera.

Es sumamente importante considerar que elevar la jerarquía no quiere decir que no se respeten las normas individuales de las NIIF que actualmente se encuentran en conflicto con el MCIF. Lo que quiere decir es que, de aquí en adelante, no se debe permitir emitir una norma o interpretación que vaya en contra del MCIF, a diferencia de lo mencionado en el párrafo 1.32 del DD que establece:

“No obstante que el Marco Conceptual debería guiar al IASB en su desarrollo de nuevas Normas, pueden existir casos raros en los cuales la aplicación de algún aspecto del Marco Conceptual no produce información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los usuarios de los estados financieros. En dichos casos, el IASB puede decidir que es necesario publicar una Norma nueva o revisada que está en conflicto con dicho aspecto del Marco Conceptual con el fin de cumplir con el objetivo global de la información financiera. Este Documento para Discusión propone que, en dichos casos, el IASB debería describir la desviación del Marco Conceptual, y las razones de ella, en los Fundamentos para Conclusiones de dicha Norma.”

Algunos han argumentado que en los casos raros donde el IASB, por buenas razones, decide emitir una norma nueva o revisada que contraviene algún aspecto del MCIF, el IASB debería iniciar de manera simultánea una revisión de la sección específica del MCIF para determinar si una modificación al MCIF se requiere o no para eliminar el conflicto.

Consistente con los miembros del GTT a favor de mantener la jerarquía actual, este grupo también cree que todas las inconsistencias existentes deben eliminarse lo antes posible a través de una modificación o una mejora a la norma individual para alinearse con el MCIF, subsistiendo la norma individual en tanto se corrige. De otra manera, podría resultar en caos con algunas entidades siguiendo una norma y otras no, con base en sus respectivas interpretaciones de la existencia de un conflicto con el MCIF.



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

Sección 2 – Elementos de estados financieros

Pregunta 2

Las definiciones de un activo y un pasivo son discutidas en los párrafos 2.6 a 2.16. El IASB propone las siguientes definiciones:

- (a) un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
- (b) un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
- (c) un recurso económico es un derecho, u otra fuente de valor, que es capaz de producir beneficios económicos.

¿Está usted de acuerdo con estas definiciones? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué cambios sugiere, y por qué?

Existe apoyo general para las nuevas definiciones de activos, pasivos y recursos económicos. La mayoría consideran que las nuevas definiciones propuestas son más claras y más precisas y evitarán muchas de las inconsistencias que actualmente existen entre el MCIF y las normas individuales.

Sin embargo, dos países se oponen a los cambios a las definiciones. Uno de ellos considera que la definición de un *recurso económico* es demasiado amplia y ambigua, y podrá llevar, por ejemplo, al reconocimiento de ciertos activos intangibles generados internamente los cuales claramente se prohíben por las NIIF. Otro país considera que el término *recurso económico* es limitativo y para algunos sugiere sólo recursos que tienen un valor de mercado. Ese país preferiría simplemente el término *recurso*, el cual podría incluir recursos que son financieros, materiales, intangibles o humanos.

Por lo tanto, si se mantienen las nuevas definiciones, los que se oponen a las nuevas definiciones propuestas quisieran ver orientación más amplia respecto de la consideración de la *incertidumbre de resultado* para asegurar que sólo se reconocen los activos y pasivos que proveen información financiera relevante.

Pregunta 3

Ya sea que la incertidumbre deba jugar o no algún rol dentro de las definiciones de un activo y un pasivo, o dentro de los criterios de reconocimiento, se discute en los párrafos 2.17 a 2.36. Las opiniones preliminares del IASB son:

- (a) las definiciones de activos y pasivos no deberían mantener la noción de que una entrada o salida es “esperada”. Un activo debe ser capaz de producir beneficios económicos. Un pasivo debe ser capaz de dar como resultado una transferencia de recursos económicos.
- (b) el Marco Conceptual no debería establecer un umbral de probabilidad para aquellas raras ocasiones en las cuales sea incierto si un activo o pasivo existe. Si puede existir una incertidumbre significativa sobre si un tipo de activo o pasivo en particular existe, el IASB decidiría cómo lidiar con tal



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

incertidumbre al desarrollar o revisar una Norma sobre ese tipo de activo o pasivo.

(c) los criterios de reconocimiento no deberían mantener la referencia existente a la probabilidad.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué sugiere y por qué?

Encontramos apoyo general para las propuestas, por considerar clara y adecuada la distinción entre la *incertidumbre de existencia* y la *incertidumbre de resultado*. Sin embargo, una vez más los países que se oponen a las nuevas definiciones están preocupados que la eliminación de la noción “de que se espera una entrada o salida de recursos económicos” de las definiciones podría crear confusión y resultar en el reconocimiento de activos y pasivos excesivos que contribuyen poco o nada a la calidad general de la información financiera. Mientras ellos entienden la distinción entre la *incertidumbre de existencia* y la *incertidumbre de resultado*, consideran que dichas definiciones son insuficientes para asegurar que se apliquen de manera apropiada y consistente. Por lo tanto, prefieren conservar la referencia actual a la probabilidad en las definiciones.

Pregunta 4

Los elementos para el(los) estado(s) de resultado y el otro resultado integral (ORI) (ingresos y gastos), estado de flujos de efectivo (cobros y pagos) y estado de cambios en el patrimonio (aportaciones al patrimonio, distribuciones de patrimonio y transferencias entre clases de patrimonio) se discuten brevemente en los párrafos 2.37 a 2.52.

¿Tiene algún comentario sobre estos artículos? ¿Sería útil para el Marco Conceptual identificarlos como elementos de los estados financieros?

Con una excepción, ningunos de los países que participaron en este GTT tuvieron comentarios adicionales sobre estos artículos, por considerar que no es necesario identificar los elementos para los estados financieros mencionados en la Pregunta 4.

Un país difiere de la conclusión preliminar expresada en el párrafo 2.50 del DD. Ese país considera que sería muy beneficioso si el MCIF definiera elementos separados del estado de resultado integral y no sólo confiar en la orientación de presentación en la Sección 8 del MCIF. Considera que dichas definiciones ayudarían de manera importante a distinguir las partidas en resultados de las del ORI.

Sección 3 – Orientación adicional para apoyar las definiciones de activos y pasivos

Pregunta 5

Las obligaciones implícitas se analizan en los párrafos 3.39 a 3.62. La discusión considera la posibilidad de reducir la definición de un pasivo a incluir sólo las obligaciones que son ejecutables por vías legales o su equivalente. Sin embargo, el IASB pretende tentativamente conservar la definición existente de una obligación implícita y proporcionar más orientación para ayudar a distinguir obligaciones implícitas de la compulsión económica. La orientación aclararía los asuntos listados en el párrafo 3.50.

¿Está de acuerdo con este punto de vista preliminar? ¿Por qué sí o por qué no?



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

Encontramos un apoyo unánime para la conclusión preliminar de conservar la definición existente de una obligación implícita, por considerar adecuada la orientación existente. Por otro lado, algunos encuentran difícil entender el concepto de *compulsión económica* y definitivamente les gustaría más orientación al respecto.

Pregunta 6

El significado de ‘presente’ en la definición de un pasivo se discute en los párrafos 3.63 a 3.97. Una **obligación presente** surge de sucesos pasados. Una obligación puede considerarse una consecuencia de sucesos pasados si el importe del pasivo se determinará con referencia a los beneficios recibidos, o las actividades realizadas, por la entidad antes del fin de periodo de informe. Sin embargo, no es claro si dichos sucesos pasados sean suficientes para crear una obligación presente si algún requisito de transferir un recurso económico depende de las acciones futuras de la entidad. Se presentan tres diferentes puntos de vista sobre las cuales el IASB podría desarrollar orientación para el *Marco Conceptual*:

- (a) Punto de vista 1: una obligación presente debe haber surgido de sucesos pasados y ser estrictamente incondicional. Una entidad no tiene una obligación presente si podría, por lo menos en la teoría, evitar la transferencia a través de sus acciones futuras.
- (b) Punto de vista 2: una obligación presente debe haber surgido de sucesos pasados y ser prácticamente incondicional. Una obligación es prácticamente incondicional si la entidad no tiene la habilidad práctica de evitar la transferencia a través de sus acciones futuras.
- (c) Punto de vista 3: una obligación presente debe haber surgido de sucesos pasados, pero puede ser condicional con base en las acciones futuras de la entidad.

Tentativamente, el IASB ha rechazado punto de vista 1, y no ha decidido a favor de las opiniones 2 o 3.

¿Cuál de estos puntos de vista (o cualquier otro punto de vista sobre cuándo nace una obligación presente) apoya? Favor de proporcionar sus razones.

Nuestros integrantes expresaron una preferencia unánime para el Punto de vista 2 con respecto de la definición de una obligación presente, es decir, que una obligación presente debe haber surgido de sucesos pasados y ser prácticamente incondicional, es decir, la entidad no tiene la habilidad práctica de evitar la transferencia a través de sus acciones futuras. Un país recomienda que las normas individuales provean ejemplos del significado de prácticamente incondicional para el pasivo específico en discusión, así reduciendo al mínimo las conclusiones diferentes para obligaciones similares.

Pregunta 7

¿Tiene algún comentario sobre la orientación adicional propuesta en esta sección para apoyar las definiciones de activos y pasivos?

Con una excepción, ningunos de los países que participaron en este GTT tuvieron comentarios adicionales sobre la orientación adicional propuesta en esta sección.

A uno de los países le preocupa que la eliminación de la noción de “que se espera una entrada o salida



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

de recursos económicos” de las definiciones de activos y pasivos y que los cambios propuestos a las definiciones existentes crearán nuevas diferencias con los US GAAP y podría representar un nuevo obstáculo al proceso de convergencia. Por lo tanto, ese país considera que sería conveniente efectuar los cambios propuestos y recomendar al FASB modificar su propio MCIF para converger.

Sección 4 – Reconocimiento y desreconocimiento

Pregunta 8

Los párrafos 4.1 a 4.27 discuten los criterios de reconocimiento. A la vista preliminar del IASB, la entidad deberá reconocer todos los activos y pasivos, a menos que el IASB decida en el desarrollo o revisión de una norma particular que una entidad no necesita, o no debe, reconocer un activo o un pasivo porque:

- (a) reconocer el activo (o pasivo) suministrará a los usuarios de los estados financieros información que no es relevante, o no es lo suficientemente relevante como para justificar el costo; o
- (b) no medir el activo (o pasivo) se traduciría en una representación fiel tanto el activo (o pasivo) y los cambios en el activo (o pasivo), incluso si todas las descripciones y explicaciones necesarias se dan a conocer.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no? Si usted no está de acuerdo, ¿qué cambios usted sugiere, y por qué?

Todos menos uno de los países que participaron en este GTT están de acuerdo con las propuestas de los criterios de reconocimiento, por considerarlas claras y suficientes.

El país que desafía las nuevas definiciones de activos y pasivos comenta que si se mantienen las definiciones existentes, esta discusión no sería necesaria.

Pregunta 9

A la vista preliminar del IASB, tal como se establece en los párrafos 4.28 a 4.51, la entidad debe dar de baja un activo o un pasivo cuando ya no cumple los criterios de reconocimiento. (Este es el enfoque de control que se describe en el párrafo 4.36 (a)). Sin embargo, si la entidad conserva un componente de un activo o un pasivo, el IASB debe determinar en el desarrollo o revisión de las normas particulares la mejor forma de cómo la entidad trate los cambios resultantes de la transacción. Esto podría lograrse mediante:

- (a) una mejor divulgación;
- (b) la presentación de los derechos y obligaciones retenidos en una partida diferente a la partida que se utilizó para los derechos y las obligaciones originales, para resaltar el aumento de riesgo; o
- (c) continuar reconociendo el activo o pasivo original y el tratamiento de los ingresos percibidos o pagados por la transferencia como un préstamo recibido o concedido.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no? Si usted no está de acuerdo, ¿qué cambios usted



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

sugiere, y por qué?

Todos menos uno de los países que participaron en este GTT están de acuerdo con las propuestas de los criterios de desreconocimiento, por considerarlas apropiadas.

Adicionalmente, el mismo país considera que el MCIF debería incluir orientación general sobre la aplicación del enfoque adecuado, cuando se conserve un componente de un activo o pasivo, sin perjuicio que las normas individuales incluyan orientaciones específicas al respecto.

Sección 5 – Definición de patrimonio y distinción entre pasivos e instrumentos de patrimonio

Pregunta 10

La definición del patrimonio, la medición y presentación de las distintas clases de patrimonio, y cómo distinguir los pasivos de instrumentos de patrimonio se discuten en los párrafos 5.1 a 5.59. En la opinión preliminar del IASB:

- (a) el Marco Conceptual debe mantener la actual definición del patrimonio como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- (b) el Marco Conceptual debe indicar que el IASB debe utilizar la definición de un pasivo para distinguir los pasivos de los instrumentos de patrimonio. Dos consecuencias de esto son:
 - (i) que las obligaciones de emitir instrumentos de patrimonio no son pasivos , y
 - (ii) que las obligaciones que surjan sólo de la liquidación de la entidad que informa no son pasivos (véase el párrafo 3.89 (a)).
- (c) una entidad debe:
 - (i) al final de cada ejercicio actualizar la medición de cada clase de derecho patrimonial. El IASB determinaría en el desarrollo o revisión de las normas particulares si la medición sería una medición directa, o una asignación del patrimonio total.
 - (ii) reconocer los cambios a dichas mediciones en el estado de cambios en el patrimonio como una transferencia de ganancia entre las clases de derechos patrimoniales.
- (d) si una entidad no ha emitido ningún instrumento de patrimonio, puede ser apropiado tratar a la clase más subordinada de los instrumentos como si se tratara de un derecho patrimonial, con la revelación adecuada. Identificar si se debe utilizar este enfoque, y si es así, cuándo, debería el IASB tomar la decisión de realizar el desarrollo o revisión de las normas particulares.

¿Está de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no? Si usted no está de acuerdo, ¿qué cambios usted sugiere, y por qué?

En general encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de la definición de patrimonio y la distinción entre pasivos e instrumentos de patrimonio, por considerarlas acertadas y sin



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

necesidad de cambios.

Sección 6 – Medición

Pregunta 11

La manera en que el objetivo de los informes financieros y las características cualitativas de la información financiera útil afectan la medición se discute en los párrafos 6.6 a 6.35. Las opiniones preliminares del IASB consisten en:

- (a) el objetivo de la medición es contribuir a la representación fiel de la información relevante relacionada con:
 - (i) los recursos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en los recursos y derechos de los acreedores; y
 - (ii) con qué eficacia y eficiencia la dirección de la entidad y el consejo de gobierno han llevado a cabo sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos de la entidad.
- (b) una base de medición única para todos los activos y pasivos podría no proporcionar la información más relevante para los usuarios de los estados financieros;
- (c) al seleccionar la medición a usar para una partida en particular, el IASB debe considerar qué información esa medición producirá tanto en el estado de la situación financiera como en el estado o estados de ganancias o pérdidas o en los ORI;
- (d) la relevancia de una medición en particular dependerá de la probabilidad de que los inversionistas, acreedores y otros prestamistas evalúen cómo un activo o pasivo de ese tipo contribuirá a los flujos de efectivo futuros de la entidad. En consecuencia, la selección de una medición:
 - (i) para un activo en particular debe depender de cómo dicho activo contribuye a los flujos de efectivo futuros; y
 - (ii) para un pasivo en particular debe depender de cómo la entidad liquidará o cumplirá con dicho pasivo.
- (e) la cantidad de mediciones diferentes usada debe ser la cantidad menor necesaria para proporcionar información relevante. Se debe evitar el uso innecesario de cambios y se deben explicar los cambios de mediciones necesarios; y
- (f) los beneficios de una medición en particular para los usuarios de los estados financieros deben ser suficientes para justificar el costo.

¿Está de acuerdo con estas opiniones preliminares? ¿Por qué sí o por qué no? ¿Por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué método alternativo para decidir cómo medir un activo o un pasivo le parece correcto?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de los objetivos y la selección de una medición apropiada de los componentes de los estados financieros. Existe un apoyo marcado para



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

un modelo de medición mixto, debido a que una base de medición única para todos los activos y pasivos podría no proporcionar la información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

Pregunta 12

Las opiniones preliminares del IASB descritas en la Pregunta 11 tienen implicaciones relacionadas con la medición posterior de los activos, tal como se expone en los párrafos 6.73 a 6.96. Las opiniones preliminares del IASB consisten en:

- (a) si los activos contribuyen indirectamente a los flujos de efectivo futuros mediante el uso o se usan en combinación con otros activos para generar flujos de efectivo, las mediciones basadas en costos normalmente proporcionan información que es más relevante y comprensible que los precios actuales del mercado.
- (b) si los activos contribuyen directamente a los flujos de efectivo futuros al ser vendidos, es probable que un precio de salida actual sea relevante.
- (c) si los activos financieros poseen una variabilidad insignificante en los flujos de efectivo contractuales y se los mantiene para cobro, es probable que una medición basada en costos proporcione información relevante.
- (d) si una entidad cobra por el uso de los activos, la relevancia de una medida en particular de esos activos dependerá de la importancia del activo individual para la entidad.

¿Está de acuerdo con estas opiniones preliminares y la guía propuesta en estos párrafos? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, por favor describa qué método alternativo respaldaría.

En general, encontramos un apoyo marcado para las opiniones preliminares respecto de la medición posterior de activos, por considerarlas acertadas y apropiadas para la selección del método que proporcione la información más relevante.

Sin embargo, un país considera que el costo actual de reposición debería incluirse en la opción del modelo basado en costos en los casos donde los flujos de efectivo finales se influyen por cambios en los costos de reposición. Dicho país argumenta que cuando el costo de la materia prima es tan importante en el costo total del producto terminado relacionado, de tal forma que el precio de venta del inventario se influye por cambios en los costos de reposición de la materia prima, la medición de dichas materias primas al costo de reposición sería más apropiada.

Pregunta 13

Las implicaciones de las opiniones preliminares del IASB para la medición posterior de los pasivos se exponen en los párrafos 6.97 a 6.109. Las opiniones preliminares del IASB consisten en:

- (a) las mediciones basadas en los flujos de efectivo probablemente son la única medición viable para los pasivos sin condiciones establecidas.
- (b) una medición basada en costos normalmente proporciona la información más relevante acerca de:



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

(i) los pasivos que serán liquidados de acuerdo con sus condiciones; y

(ii) las obligaciones contractuales de los servicios (obligaciones a cumplir).

(c) es probable que los precios actuales del mercado proporcionen la información más relevante relacionada con los pasivos que serán transferidos.

¿Está de acuerdo con estas opiniones preliminares y la guía propuesta en estos párrafos? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, por favor describa qué método alternativo respaldaría.

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de la medición posterior de los pasivos, por considerarlas acertadas y apropiadas.

Pregunta 14

El párrafo 6.19 indica que la opinión preliminar del IASB consistente en que para algunos activos financieros y pasivos financieros (por ejemplo, derivados), basar la medición en la forma en que el activo contribuye a los flujos de efectivo futuros, o la forma en que el pasivo es liquidado o satisfecho, puede no proporcionar información útil para la evaluación de las perspectivas de flujos de efectivo futuros. Por ejemplo, la información basada en costos con relación a los activos financieros que se mantienen para cobro o los pasivos que se liquidan de acuerdo con sus condiciones puede no proporcionar información útil para evaluar las perspectivas de flujos de efectivo futuros.

(a) si los flujos de efectivo finales no están estrechamente ligados al costo original;

(b) si, debido a una variabilidad significativa en los flujos de efectivo contractuales, las técnicas de medición basadas en costos no funcionan dado que simplemente no pueden asignar pagos de interés sobre la vida de los activos financieros o pasivos financieros; o

(c) si los cambios en los factores del mercado tienen un efecto desproporcionado en el valor del activo o pasivo (es decir, el activo o pasivo tiene un alto grado de apalancamiento).

¿Está de acuerdo con esta opinión preliminar? ¿Por qué sí o por qué no?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de la medición de algunos activos financieros y pasivos financieros, por considerarlas totalmente consistentes y alineadas con la orientación encontrada en la IFRS 9, *Instrumentos Financieros*.

Pregunta 15

¿Tiene comentarios acerca de la exposición sobre mediciones de esta sección?

Ningunos de nuestros integrantes tienen comentarios adicionales sobre la discusión de medición en la Sección 6.

Sección 7 – Presentación e información a revelar



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

Pregunta 16

Esta sección expone las opiniones preliminares del IASB sobre el alcance y contenido de la presentación y guía de información a revelar a incluirse en el Marco Conceptual. En el desarrollo de sus opiniones preliminares, el IASB se rige por dos factores principales:

- (a) el propósito principal del Marco Conceptual, el cual es el de asistir al IASB en el desarrollo y revisión de las Normas (véase la Sección 1); y
- (b) otra labor que el IASB tiene el propósito de encarar en el área de la información a revelar (véanse los párrafos 7.6 a 7.8), que incluye:
 - (i) un proyecto de investigación que comprende las NIC 1, NIC 7 y NIC 8 , como así también un análisis de la retroalimentación recibida en el proyecto de Presentación de Estados Financieros;
 - (ii) modificaciones a la NIC 1; y
 - (iii) orientación o material educativo adicionales sobre la importancia relativa.

Dentro de este contexto, ¿coincide usted con las opiniones preliminares del IASB en cuanto al alcance y contenido de la guía que debe incluirse en el Marco Conceptual sobre:

- (a) la presentación en los estados financieros principales, que incluye:

- (i) qué son los estados financieros primarios;
- (ii) el objetivo de los estados financieros primarios;
- (iii) clasificación y agrupación;
- (iv) compensación; y
- (v) la relación entre los estados financieros primarios.

- (b) información a revelar en las notas a los estados financieros, que incluye:

- (i) el objetivo de las notas a los estados financieros; y
- (ii) el alcance de las notas a los estados financieros, que incluye los tipos de información e información a revelar que sean pertinentes para cumplir con el objetivo de las notas a los estados financieros, la información con visión al futuro y la información comparativa.

¿Por qué sí o por qué no? Si piensa que es necesaria una guía adicional, sírvase especificar qué orientación adicional sobre la presentación y la información a revelar debería incluirse en el Marco Conceptual.

Todos menos uno de los países que participaron en este GTT expresaron apoyo para las opiniones preliminares respecto del alcance y contenido de la orientación para la presentación y revelación que



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

debería incluirse en el MCIF, por considerarlas consistentes con la NIC 1 y una excelente orientación general sobre la presentación de estados financieros.

El país disidente considera todos estos tópicos se tratan adecuadamente en las NIIF existentes.

Pregunta 17

El párrafo 7.45 describe la opinión preliminar del IASB acerca de que el concepto de la importancia relativa está claramente definido en el Marco Conceptual existente. En consecuencia, el IASB no propone realizar una modificación o agregado a la guía que contempla el Marco Conceptual sobre la importancia relativa. Sin embargo, el IASB está considerando desarrollar una guía o material educativo adicional sobre la importancia relativa fuera del proyecto del Marco Conceptual.

¿Está de acuerdo con este enfoque? ¿Por qué sí o por qué no?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de que no es necesario expandir o modificar la discusión de la importancia relativa en el MCIF existente.

Pregunta 18

Los requerimientos en cuanto a la forma de la información a revelar, que incluye la opinión preliminar del IASB acerca de que debe considerar los principios de comunicación que se detallan en el párrafo 7.50 cuando desarrolla o modifica la guía de revelación en las NIIF, se tratan en los párrafos 7.48 a 7.52.

¿Está de acuerdo con que los principios de comunicación deben ser parte del Marco Conceptual? ¿Por qué sí o por qué no?

Si está de acuerdo con que deben incluirse, ¿está de acuerdo con los principios de comunicación propuestos? ¿Por qué sí o por qué no?

Todos menos uno de los países que participaron en este GTT expresaron su apoyo para las opiniones preliminares respecto de la forma de la información a revelar, incluyendo la consideración de la adición de los principios de comunicación al MCIF.

El país disidente considera que los objetivos de revelación y el mínimo a ser revelado se tratan adecuadamente en las normas individuales existentes.

Sección 8 – Presentación en el estado de resultados integrales—resultado del período y otros resultados integrales

Pregunta 19

La opinión preliminar del IASB que el Marco Conceptual debe requerir un total o sub-total para la utilidad o pérdida se analiza en los párrafos 8.19 a 8.22.

¿Está de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no?

Si no está de acuerdo ¿considera que el IASB debería aun así poder requerir un total o sub-total de la



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

utilidad o pérdida al desarrollar o revisar ciertas Normas específicas?

Encontramos un apoyo unánime para la conclusión preliminar de continuar con el requerimiento de presentar un total o subtotal para la utilidad o pérdida en el estado de resultado integral, por considerar la utilidad neta la mejor forma de comunicar la principal imagen del retorno que una entidad ha producido sobre sus recursos.

Pregunta 20

En los párrafos 8.23 a 8.26 se abarca la opinión preliminar del IASB que el Marco Conceptual debe permitir o requerir por lo menos algunos rubros de ingreso y gasto, previamente reconocidos en el ORI, sean reconocidos posteriormente en la utilidad o pérdida; es decir, reciclados.

¿Está de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no? Si está de acuerdo ¿considera que todos los rubros de ingreso y gasto presentados en el ORI deberían ser reciclados en la utilidad o pérdida? ¿Por qué sí o por qué no?

Si no está de acuerdo ¿cómo manejaría usted la contabilidad correspondiente a la cobertura de flujo de efectivo?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de si el MCIF debe permitir o requerir por lo menos algunos rubros de ingreso y gasto, previamente reconocidos en el ORI, sean reconocidos posteriormente en la utilidad o pérdida; es decir, reciclados. Todos consideran que si el momento apropiado para reciclar es claro y bien soportado, el reciclaje debería permitirse o requerirse para afectar de manera oportuna los resultados futuros.

Sin embargo, algunos de nuestros integrantes consideran que hay situaciones limitadas, como el ejemplo para los beneficios a los empleados que se menciona y se explica en nuestra respuesta a la Pregunta 21, donde no es necesario reciclar algunas partidas del ORI.

Pregunta 21

En este Documento para Discusión se exploran dos enfoques que describen qué rubros podrían ser incluidos en el ORI: un enfoque limitado (Enfoque 2A descrito en los párrafos 8.40 a 8.78) y un enfoque extensivo (Enfoque 2B descrito en los párrafos 8.79 a 8.94).

¿Cuál de estos enfoques apoya, y por qué?

Si usted apoya un enfoque diferente, favor describirlo y explicar por qué lo considera preferible a los enfoques descritos en este Documento para Discusión.

Se encuentran divididos nuestros integrantes respecto de si el enfoque limitado o extensivo para el ORI es la respuesta correcta. Existe un apoyo marcado de los dos enfoques.

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de que la presentación en el ORI de partidas de ingresos o gastos que resultan de mediciones basadas en el costo no mejoraría la



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

relevancia de la utilidad o pérdida. Consecuentemente, estamos de acuerdo con el punto de vista preliminar del IASB de que el uso del ORI debe limitarse a las partidas de ingresos y gastos que resultan de cambios en las mediciones actuales de activos y pasivos (remediciones).

Sin embargo, los que están a favor del enfoque limitado argumentan que todas las remediciones deben reciclarse debido a que al no reciclar una partida del ORI a utilidad o pérdida resulta en que dicha partida jamás impactaría la utilidad por acción, la cual obviamente está basada en la utilidad o pérdida. Los que apoyan este punto de vista están de acuerdo con el párrafo 8.53 del DD de que si el reciclaje no resultaría en información relevante en ningún periodo subsecuente, dicha partida de ingreso o gasto no debería ser elegible para su reconocimiento en el ORI. Muchos argumentan que este es el caso para las remediciones del activo o pasivo para los beneficios definidos reconocidos en el ORI según el párrafo 120(c) de la NIC 19, *Beneficios a los Empleados*, los cuales conforme al párrafo 122 de la NIC 19 no se reciclan; por lo tanto, consideran que las remediciones del activo o pasivo para los beneficios definidos debería reconocerse directamente en la utilidad o pérdida.

Por otro lado, los que están a favor del enfoque extensivo aceptan el argumento del IASB en el DD de que el reciclaje de todos los tipos de partidas reconocidos en el ORI no siempre proveerá información útil. Este grupo considera que si (1) el momento apropiado del reciclaje no es claro, (2) el reciclaje no aporta información útil, y (3) el no reciclaje no representa una omisión relevante en los resultados futuros, es preferible no reciclar.

Sección 9 – Otros asuntos

Pregunta 22

Los capítulos 1 y 3 del Marco Conceptual actual

Los párrafos 9.2 a 9.22, abarcan los capítulos del Marco Conceptual actual que fueron publicados en el 2010 y cómo esos capítulos consideran los conceptos de función administrativa (stewardship), fiabilidad y prudencia. El IASB realizará cambios a dichos capítulos si el trabajo sobre el resto del Marco Conceptual resalta las áreas que requieren aclaraciones o modificaciones. Sin embargo, el IASB no pretende reconsiderar fundamentalmente el contenido de dichos capítulos.

¿Está usted de acuerdo con este enfoque? Por favor explique sus razones.

Si estima que el IASB debería considerar cambios a dichos capítulos (incluyendo cómo dichos capítulos consideran los conceptos de función administrativa (stewardship), fiabilidad y prudencia), favor explicar los cambios y las razones correspondientes, y explicar claramente cómo afectaría el resto del Marco Conceptual.

Todos menos uno de los países que participaron en este GTT expresaron su apoyo para las opiniones preliminares respecto del tratamiento de los conceptos de función administrativa (stewardship), fiabilidad y prudencia en el MCIF.

El país disidente considera que los conceptos de *fiabilidad y prudencia* representan principios básicos de la información financiera y que su inclusión implícita en el concepto de representación fiel no es clara y es insuficiente. Del rol importante que la fiabilidad tuvo en el MCIF anterior, ahora tiene un rol secundario dentro de la representación fiel, lo cual no comunica la importancia que este concepto tiene



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

para los usuarios de los estados financieros. Similarmente, el país disidente no comparte la preocupación del IASB de que la inclusión de prudencia como una característica separada y distinta de la información financiera necesariamente llevaría a un exceso de conservatismo, resultando en la subvaluación de activos y la sobrevaluación de pasivos. Si persiste dicha preocupación, el país considera que podría tratarse y controlarse con aclaración adicional en la definición del concepto.

Pregunta 23

Modelo de negocios

El concepto de modelo de negocios es abarcado en los párrafos 9.23 a 9.34. Este Documento para Discusión no define el concepto de modelo de negocios. No obstante, la opinión preliminar del IASB es que los estados financieros pueden ser más relevantes si el IASB considera, en el desarrollo o revisión de ciertas Normas, cómo una entidad lleva a cabo sus actividades comerciales.

¿Considera usted que el IASB debería utilizar el concepto de modelo de negocios en el desarrollo o revisión de ciertas Normas? ¿Por qué sí? ¿Por qué no?

Si está de acuerdo ¿en qué áreas considera usted que el concepto de modelo de negocios sería útil?

¿Debería el IASB definir 'modelo de negocios'? ¿Por qué sí o por qué no?

Si considera que 'modelo de negocios' debería ser definido, ¿cómo lo definiría usted?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de que los estado financieros pueden resultar más relevantes si el IASB considera, al desarrollar o revisar normas particulares, como una entidad conduce sus actividades de negocio. Este concepto se destaca en la IFRS 9, *Instrumentos Financieros*, y consideramos que también podría ser muy útil en otras normas. Sin embargo, consideramos que podrá ser necesario definir el concepto del *modelo de negocios* para facilitar su aplicación universal en todas las áreas de la información financiera, y no sólo para los instrumentos financieros, cuya clasificación claramente depende del modelo de negocios.

Consideramos que la definición del *Comité Internacional de Informes Integrados* (IIRC por sus siglas en inglés) del modelo de negocios (incluida en el párrafo 9.29 del DD) es adecuada y consistente con otras definiciones que hemos visto. Sin embargo, recomendamos ciertos cambios y proponemos la siguiente definición:

El modelo de negocios es el sistema elegido de actividades operacionales, con entradas y salidas de recursos, cuyo objetivo es crear, entregar y capturar valor en el corto, mediano y largo plazo.

Pregunta 24

Unidad de cuenta

El concepto de unidad de cuenta es abarcado en los párrafos 9.35 a 9.41. La opinión preliminar del IASB es que la unidad de cuenta, o el conjunto de partidas (nivel de agregación), será generalmente decidido en el momento de desarrollo o revisión de ciertas Normas y que, al seleccionar una unidad de cuenta,



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

el IASB debería considerar las características cualitativas de la información financiera útil.

¿Está de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de que la unidad de cuenta, o el conjunto de partidas (nivel de agregación), será generalmente decidida en el momento de desarrollo o revisión de normas individuales. Consideramos que sería prácticamente imposible contemplar todos los aspectos particulares de las cuentas individuales dentro del MCIF.

Pregunta 25

Negocio en marcha

El negocio en marcha es abarcado en los párrafos 9.42 a 9.44. El IASB ha identificado tres situaciones en las que la suposición de negocio en marcha es relevante (al medir activos y pasivos, al identificar pasivos y al revelar información acerca de entidad).

¿Existen otras situaciones en las que la suposición del negocio en marcha podría ser relevante?

Encontramos apoyo unánime para las opiniones preliminares respecto de que las tres situaciones en las que la suposición del negocio en marcha es relevante, son comprensivas. Consideramos que todas las situaciones específicas que identificamos y que plantean preguntas sobre la suposición de negocio en marcha caen dentro de las tres áreas identificadas.

Pregunta 26

Mantenimiento del capital

El mantenimiento del capital es abarcado en los párrafos 9.45 a 9.54. El IASB pretende incluir las descripciones actuales y el debate sobre los conceptos de mantenimiento de capital en el Marco Conceptual actual sin gran cambio hasta que una Norma nueva o revisada sobre contabilidad para inflaciones altas indique una necesidad de cambio.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué sí o por qué no? Por favor explique sus razones.

Todos menos dos de los países que participaron en este GTT expresaron apoyo para las opiniones preliminares respecto del punto de vista preliminar del IASB de incluir, sin gran cambio, las descripciones existentes y la discusión de los conceptos del mantenimiento de capital en el MCIF revisado hasta que una norma nueva o revisada sobre la contabilización de la inflación alta indique la necesidad de un cambio.

Los países disidentes consideran que el concepto de *mantenimiento físico del capital* sólo sirve para confundir el concepto de mantenimiento del capital y dicho concepto es poco relevante en la aplicación de las normas individuales. También consideran que el uso del concepto de mantenimiento físico del capital requeriría el uso de costos corrientes para todas las partidas, lo cual no se permite conforme a varias normas existentes.

Adicionalmente, los países disidentes consideran que el concepto de mantenimiento del capital no



Grupo Latinoamericano
de Emisores de Normas
de Información Financiera

Group of Latin-american
Accounting Standard Setters

debería asimilarse dentro de la contabilización de la inflación, la cual trata de las unidades de medición y no del concepto mencionado.

Otros comentarios

Como resultado de la discusión de los elementos de los estados financieros en la Sección 2, y en la Sección 5 sobre la definición de patrimonio y distinción entre pasivos e instrumentos de patrimonio, dos de los países representados en el GTT consideran que una norma comprensiva individual sobre el patrimonio debería ser considerado por el IASB, en la cual la definición y contabilización de todos los tipos de componentes de patrimonio podrían tratarse. Tal norma ayudaría de manera importante con la distinción entre pasivos e instrumentos de patrimonio tratada en la Pregunta 10.

Adicionalmente, uno de los países considera que las normas existentes podrían ser más claras en esta área, particularmente en el caso donde una obligación entre partes relacionadas no tiene condiciones y fechas de reembolso claramente establecidas.

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

Num.	Marco Conceptual	Norma Particular	Observación y Recomendación
1.	<p>4.38 Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:</p> <p>(a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y</p> <p>(b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.</p>	<p>NIIF 3.23 El requerimiento de la NIC 37 no se aplicará para determinar qué pasivos contingentes se han de reconocer en la fecha de la adquisición. En su lugar la adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad. Por ello, en contra de la NIC 37, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de la adquisición, <u>incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos</u>. El párrafo 56 proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.</p>	<p>El reconocer un pasivo contingente a la fecha de adquisición de negocios aún cuando no sea probable su materialización, sería contrario a lo dispuesto en el MC. Adicionalmente, el reconocer un pasivo que no existe, incrementando el crédito mercantil pagado al crear provisiones que se revertirán contra resultados por la poca probabilidad de materialización de dichas contingencias, podría considerarse que se están creando reservas ocultas.</p> <p>Recomendamos modificar la NIIF 3 para permitir el reconocimiento de un pasivo contingente sólo cuando sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.</p>

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

2.	4.44 Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.	NIC 20.23 Las subvenciones del gobierno pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, para uso de la entidad. En estas circunstancias, es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor razonable. En ocasiones se sigue <u>un procedimiento alternativo consistente en recoger las subvenciones y los activos relacionados por importes nominales simbólicos.</u>	El reconocer los activos relacionados con una subvención por un importe nominal simbólico no cumple con el MC que requiere que el activo tenga un costo o valor que puede ser medido con confiabilidad. Recomendamos prohibir el procedimiento alternativo.
3.	4.46 Se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos, que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo	NIC 20.24 Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse, en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan.	El ingreso diferido no cumple con la definición de un pasivo en el MC por no representar una obligación presente que generará una salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos. Recomendamos eliminar la alternativa de reconocer un ingreso diferido.

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

	<p>las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía), no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones pueden cumplir la definición de pasivos y, supuesto que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.</p>		
4.	<p>4.38 Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:</p> <p>(a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y</p>	<p>NIC 38.33 De acuerdo con la NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i>, cuando se adquiera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los</p>	<p>No consideramos que el hecho de que un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal, garantice la existencia de información suficiente para medir con confiabilidad su valor razonable.</p> <p>Recomendamos que una entidad</p>

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

	(b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.	beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 21(b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.	adquirente debe reconocer los activos intangibles identificables sólo que cumplan con los criterios de reconocimiento listados en el MC y el mismo NIC 38, aun si dichos activos intangibles no hubieran sido reconocidos en los estados financieros del negocio adquirido. Esto quiere decir que si el activo intangible adquirido no puede ser valuado confiablemente a su valor razonable o si no es identificable, entonces dicho activo no debe reconocerse como un activo intangible por separado, y debe quedar incluido en el crédito mercantil.
5.	4.38 Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que	IFRS 6.6 Al desarrollar sus políticas contables, una entidad que reconozca	Opinamos que la existencia de crecientes excepciones a este concepto,

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

	<p>cumpla la definición de elemento siempre que:</p> <p>(a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y</p> <p>(b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.</p>	<p>activos para exploración y evaluación aplicará el párrafo 10 de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.</p> <p>IFRS 6.7 Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 establecen las fuentes de la jerarquía normativa, así como las guías que la dirección está obligada a considerar al desarrollar una política contable para una partida, cuando ninguna NIIF sea aplicable específicamente.</p> <p>Supeditado a lo dispuesto en los párrafos 9 y 10 siguientes, esta NIIF exime a una entidad de aplicar esos párrafos a sus políticas contables para el reconocimiento y la medición de los activos para exploración y evaluación.</p> <p>NIC 8.11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su</p>	<p>exponiendo sólo a título de ejemplo las excepciones descritas en la NIIF 6 <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i> y la NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i>, ameritan la revisión del concepto de “probable” para el reconocimiento de activos y pasivos.</p> <p>Se destaca que ambas normas son relativamente recientes y por ende, sus conceptos no pueden atribuirse a normas antiguas que no han sido revisadas por la actual composición del IASB.</p> <p>Se considera que, la clasificación de “probables” (reconocidas) y “posibles” (reveladas) da lugar a una clasificación todo o nada que no resulta adecuada a la realidad. El extensivo uso de valores razonables (que por supuesto tienen en consideración la probabilidad de ocurrencia de los hechos y eventos relevantes para la determinación de los flujos de fondos asociados al reconocimiento de activos y pasivos) y la creciente existencia de excepciones al concepto de “probable” mencionado,</p>
--	--	--	---

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

		<p>aplicabilidad:</p> <p>(a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y</p> <p>(b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual.³</p> <p>NIC 8.12 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.</p>	<p>indican que el concepto no da una respuesta adecuada a todos los casos que se presentan y, por ende, se coincide en que dicho concepto debe ser revisado.</p> <p>Nuestra opinión es que, la capacidad de medición fiable de un elemento, prescindiendo de si su probabilidad de ocurrencia es superior al 50%, dará lugar al reconocimiento de información relevante para los usuarios de la información financiera y permitirá eliminar las inconsistencias existentes en la actualidad entre diferentes normas.</p> <p>Resulta admisible, por supuesto, que por razones prácticas en ciertas situaciones se formulen presunciones que faciliten la respuesta a determinadas circunstancias en las que el cálculo de las probabilidades no sea justificado.</p>
6.	Representación fiel	NIC 37.92 En ciertos casos posibles, pero extremadamente raros en la	En este caso, ante el daño potencial a la entidad, la NIC 37 está permitiendo que

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

	<p>CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también deber representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.</p>	<p>práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los extremos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.</p>	<p>los usuarios se perjudiquen, al considerar válido que “en casos extremos”, a criterio de la propia Administración de la Compañía, no se efectúe todas las revelaciones que correspondan. Cabe indicar que la responsabilidad social de informar en forma íntegra, apropiada y suficiente, incluye a los estados financieros del tipo de entidad que se alude en el párrafo 92.</p> <p>En esos casos (párrafo 92) no existe una representación fiel, de los Estados financieros, acorde con los conceptos del Marco Conceptual. Por lo expuesto, se considera que en la NIC 37, debe eliminarse el contenido del párrafo 92, ó modificarse, estableciendo que no solamente se revele la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión, sino que se especifiquen requisitos mínimos; es decir, se informe qué se debe revelar</p>
--	--	---	---

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

			adicionalmente en este tipo de situaciones extremadamente raras en la práctica y, además, que se agregue un ejemplo en la guía de implementación.
7.	<p>Oportunidad</p> <p>CC29 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 es. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.</p>	<p>NIIF 10.B93 Si fuera impracticable hacerlo, la controladora consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados. En cualquier caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros de la subsidiaria y la de los estados financieros consolidados no será mayor de tres meses, y la duración de los periodos sobre los que se informa y cualquier diferencia entre las fechas de los estados financieros será la misma de periodo a periodo.</p> <p>NIC 28.34 Cuando, de acuerdo con lo</p>	<p>Con relación al plazo máximo de tres meses contemplado por la NIIF 10 y la NIC 28, que puede existir entre la fecha de los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, habría inconsistencia con las características cualitativas de mejoras, como la de oportunidad, debido a que por la tecnología parecería haber poca justificación por este retraso en la preparación de la información financiera consolidada.</p>

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

		<p>establecido en el párrafo 33, los estados financieros de una asociada o negocio conjunto utilizados para aplicar el método de la participación, se refieran a una fecha diferente a la utilizada por la entidad, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre las dos fechas citadas. En ningún caso, la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la asociada o negocio conjunto y el de la entidad será mayor de tres meses. La duración de los periodos sobre los que se informa, así como cualquier diferencia entre la fecha de cierre de éstos, serán las mismas de un periodo a otro.</p>	
8.	<p>4.4 Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:</p>	<p>NIC 17.33 Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base</p>	<p>Es claro que el derecho de uso del activo subyacente del arrendatario cumple la definición de un activo en el MC, y la obligación del arrendatario de pagar rentas cumple con la definición de un pasivo en el MC, como se</p>

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

	<p>(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.</p> <p>(b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.</p> <p>(c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.</p> <p>4.12 Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de</p>	<p>sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.</p>	<p>reconoce por los párrafos BC 14 y BC 16 del proyecto actual de arrendamientos. Nos da gusto que esta inconsistencia se está tratando en el proyecto de auscultación de Arrendamientos. Conforme a la propuesta actual, todos los contratos de arrendamientos se reconocerán en el estado de situación financiera de todos los arrendatarios, excepto los contratos con un plazo forzoso de un año o menos, así eliminando esta inconsistencia para la mayoría de los contratos de arrendamiento.</p>
--	--	--	---

INVENTARIO DE INCONSISTENCIAS ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF Y LAS NORMAS PARTICULARES

	<p>ellos. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.</p>		
--	--	--	--