



**CONSEJO MEXICANO DE NORMAS
DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C.**

MAYO DE 2021

AUSCULTACIÓN
Proyecto de Norma de
Información Financiera
078-21

NIF A-1

*Marco Conceptual de las
Normas de Información
Financiera*

Fecha límite para recibir comentarios:

30 de septiembre de 2021

Derechos de autor © 2021 (en trámite) reservados para el:

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF)

Bosque de Ciruelos 186, Piso 9
Col. Bosques de las Lomas,
C. P. 11700, Ciudad de México

 55-5596-5633

 contacto.cinif@cinif.org.mx

 www.cinif.org.mx



@ContactoCINIF

Prohibida la reproducción, traducción, reimpresión o utilización, total o parcial de esta obra, ya sea de manera electrónica, mecánica u otro medio, actual o futuro, incluyendo fotocopia y grabación o cualquier forma de almacenamiento físico o por sistema, sin el permiso por escrito del CINIF.

Para cualquier información adicional sobre el uso de este documento, favor de contactar directamente al CINIF.

Información adicional relacionada con el CINIF y las normas de información financiera se encuentra en la página electrónica del CINIF: www.cinif.org.mx



Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C.

Bosque de Ciruelos 186, Piso 9
Col. Bosques de las Lomas
C. P. 11700, Ciudad de México

El logotipo del CINIF y los términos “NIF”, “INIF”, “ONIF”, “CINIF”, “Normas de Información Financiera”, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera” y “Orientaciones para la aplicación de las NIF”, son marcas registradas del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C.

Ciudad de México, a 31 de mayo de 2021

A TODOS LOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Consejo Emisor (CE) del Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) adjunta el proyecto para auscultación de la **Norma de Información Financiera A-1, Marco Conceptual de las Normas Información Financiera (NIF A-1)** convocando al envío de comentarios sobre cualquier punto o tópico desarrollado por el proyecto, los cuales representan mayor beneficio si indican el párrafo específico o grupo de párrafos que le son relativos, contienen razonamientos claros con sustento técnico y, donde sea aplicable, provean sugerencias de redacción alternativa.

Los comentarios que se reciban por escrito serán analizados y tomados en cuenta para las deliberaciones del Consejo Emisor en el proceso de aprobación del proyecto, sólo si son recibidos a más tardar el **30 de septiembre de 2021**. Las comunicaciones a este respecto deben enviarse con la **referencia 078-21** por alguna de las siguientes vías:

a) correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx

b) mensajería: Bosque de Ciruelos 186, Piso 9,
Col. Bosques de las Lomas,
CP 11700, Ciudad de México

Cualquier disposición normativa previamente promulgada, que se pretenda eliminar o modificar, se mantendrá vigente hasta en tanto la NIF presentada para auscultación se apruebe y entre en vigor.

Por último, el proyecto para auscultación propone su entrada en vigor para ejercicios que inicien a partir del 1º de enero de 2023, permitiendo su aplicación anticipada. Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web www.cinif.org.mx.

Para el CE es indispensable que todos los interesados en la normatividad contable se involucren en el estudio de los proyectos de NIF y que envíen sus sugerencias y comentarios en los plazos establecidos.

Agradeceremos sus respuestas oportunas las cuales son muy valoradas y tomadas en cuenta.

Atentamente,

C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges
Presidente del Consejo Emisor del CINIF

CONTENIDO

Capítulo / Sección	Párrafos
INTRODUCCIÓN	IN1 – IN25
Preámbulo	IN1 – IN4
Razones para actualizar la NIF A-1	IN5
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	IN6 – IN19
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN20 – IN25
10 ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA	11.1 – 19.1
11 Objetivo	11.1
12 Alcance	12.1
13 Información financiera	13.1 – 13.3
14 Normas de Información Financiera (NIF)	14.1 – 14.7
15 Marco Conceptual de las NIF	15.1 – 15.3
16 Normas Particulares	16.1 – 16.3
17 Enfoque de las NIF Particulares	17.1 – 17.4
18 Juicio profesional en la aplicación de las NIF	18.1 – 18.11
19 Presentación razonable	19.1
20 POSTULADOS BÁSICOS	21.1 – 29.4
21 Generalidades	21.1 – 21.2
22 Sustancia económica	22.1 – 22.8
23 Entidad económica	23.1 – 23.12

Capítulo / Sección	Párrafos
24 Negocio en marcha	24.1 – 24.3
25 Devengación contable	25.1 – 25.9
26 Asociación de costo y gastos con ingresos	26.1 – 26.6
27 Valuación	27.1 – 27.3
28 Dualidad económica	28.1 – 28.4
29 Consistencia.....	29.1 – 29.4
30 OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	31.1 – 39.3
31 Definición de términos	31.1
32 Necesidades de los usuarios.....	32.1 – 32.11
33 Objetivo de los estados financieros	33.1 – 33.4
34 Utilidad de la información financiera	34.1 – 34.8
35 Información proporcionada por los estados financieros	35.1 – 35.15
36 Limitaciones en el uso de los estados financieros	36.1
37 Concepto de periodo contable.....	37.1 – 37.10
38 Tipos de estados financieros	38.1 – 38.5
39 Entidades con propósitos no lucrativos	39.1 – 39.3
40 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	41.1 – 44.5
41 Aspectos generales	41.1 – 41.5
42 Características cualitativas primarias	42.1.1 – 42.3.3
43 Características cualitativas secundarias	43.1.1 – 43.5.2
44 Restricciones a las características cualitativas	44.1 – 44.5

Capítulo / Sección	Párrafos
50 ELEMENTOS BÁSICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	51.1 – 54.3.2
51 Estado de situación financiera	51.1.1 – 51.5.16
52 Estado de resultado integral y estado de actividades	52.1.1 – 52.18.3
53 Estado de cambios en el capital contable	53.1.1 – 53.4.2
54 Estado de flujos de efectivo	54.1.1 – 54.3.2
60 RECONOCIMIENTO	61.1 – 64.8
61 Fundamentos	61.1 – 61.14
62 El proceso de reconocimiento	62.1 – 62.4
63 Criterios de reconocimiento	63.1 – 63.6
64 Baja	64.1 – 64.8
70 VALUACIÓN	71.1 – 75.4
71 Bases de valuación y la información a proporcionar	71.1 – 71.51
72 Factores a considerar al seleccionar una base de valuación	72.1 – 72.40
73 Valuación de capital	73.1 – 73.4
74 Técnicas de valuación basadas en los flujos de efectivo	74.1 – 74.5
75 Cifras nominal y reexpresada	75.1 – 75.4
80 PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN	81.1 – 85.4.10
81 Definición de términos	81.1
82 Comunicación efectiva	82.1 – 82.5
83 Estados financieros y sus notas	83.1 – 83.6
84 Presentación	84.1.1 – 84.3.3
85 Revelación	85.1.1 – 85.4.10

Capítulo / Sección **Párrafos**

90 SUPLETORIEDAD 91.1 – 95.2

91 Norma básica 91.1 – 91.2

92 Requisitos de una norma supletoria 92.1

93 Criterios de la aplicación de supletoriedad 93.1

94 Cambios contables derivados de la aplicación de una norma supletoria 94.1

95 Revelación de la supletoriedad..... 95.1 – 95.2

100 VIGENCIA 100.1 – 100.2

APÉNDICES:

A. Guía para hacer juicios de importancia relativa..... A1.1 – A4.4.5

B. Diferencias y semejanzas entre las entidades lucrativas y las entidades con
propósitos no lucrativos B1 – B3.4

CONSEJO EMISOR DEL CINIF QUE APROBÓ LA EMISIÓN DE LA NIF A-1

La NIF A-1, Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera, está integrada por los párrafos incluidos en la Introducción y los capítulos 10 al 100, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices que no son normativos. La NIF A-1 debe aplicarse de forma integral con las Normas de información Financiera.

NIF A-1

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

- IN1** Las *Normas de Información Financiera* (NIF) son los pronunciamientos normativos emitidos por el CINIF que regulan la preparación de la información financiera contenida en los estados financieros. Las NIF están conformadas básicamente por dos grandes grupos de pronunciamientos normativos: el Marco Conceptual (MC) y las NIF particulares.
- IN2** El MC es la base teórica contable que tiene como objetivo esencial dotar de sustento racional a las NIF particulares y sirve como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable. El MC es un conjunto de conceptos estructurado en forma lógica y deductiva que básicamente establece:
- a) los estados financieros básicos y su objetivo, así como las características cualitativas que estos deben tener para ser útiles en la toma de decisiones económicas de las entidades;
 - b) los elementos que conforman los estados financieros básicos;
 - c) las bases generales tanto del reconocimiento contable, como de la valuación, presentación y revelación en los estados financieros, de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a la entidad; y
 - d) los criterios de aplicación de las normas supletorias.
- IN3** Las NIF particulares son normas focalizadas en el tratamiento contable de cada tipo de activo, pasivo, ingreso, gasto o partida de capital; asimismo, establecen las normas para la preparación de los estados financieros en su conjunto. Estas NIF son más detalladas que las del MC, pero deben ser consistentes con este.
- IN4** La importancia del MC radica en que establece la base para lograr que las NIF particulares que emite el CINIF sean coherentes entre sí, logrando que el conjunto completo de las NIF sea un marco regulador lógico y bien estructurado que sirva como base para la preparación de estados financieros de alta calidad y útiles en la toma de decisiones económicas de los usuarios de los mismos.

Razones para actualizar la NIF A-1

IN5 En 2018 el International Accounting Standards Board (IASB), organismo emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) publicó una actualización del MC de las NIIF. En consecuencia, el CINIF consideró conveniente actualizar el MC de las NIF para conservar la más alta convergencia posible con la normativa internacional. Adicionalmente, desde la emisión del MC de las NIF en 2005, se han emitido una gran cantidad de NIF particulares, lo cual también generó la necesidad de actualizarlo para asegurar que siga siendo funcional.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

IN6 El MC de las NIF publicado en 2005 estaba compuesto de un paquete de ocho normas individuales; no obstante, durante el proceso de su actualización se consideró que puede ser más práctico y funcional incluirlo en una sola NIF dividida en 9 capítulos. Para una mejor comprensión del cambio de estructura, a continuación, se presenta un comparativo del nuevo MC con el anterior:

Nuevo MC		Anterior MC	
Capítulo	Nombre	NIF	Nombre
10	Estructura de las Normas de Información Financiera	NIF A-1	Estructura de las Normas de Información Financiera
20	Postulados básicos	NIF A-2	Postulados básicos
30	Objetivo de los estados financieros	NIF A-3	Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros
40	Características cualitativas de los estados financieros	NIF A-4	Características cualitativas de los estados financieros
50	Elementos básicos de los estados financieros	NIF A-5	Elementos básicos de los estados financieros
60	Reconocimiento	NIF A-6	Reconocimiento y valuación
70	Valuación		
80	Presentación y revelación	NIF A-7	Presentación y revelación
90	Supletoriedad	NIF A-8	Supletoriedad

IN7 A continuación se presentan los principales cambios en cada capítulo del MC de las NIF.

Capítulo 10 – Estructura de las NIF

IN8 En cuanto a la estructura de las NIF, el cambio más importante es que se incluyen los Reportes Técnicos como parte de los documentos que el CINIF puede emitir para dar guías contables especialmente en temas emergentes.

Capítulo 20 – Postulados básicos

IN9 Este capítulo no tuvo cambios sustanciales; no obstante, es importante comentar que el concepto de periodo contable que estaba asociado al postulado de devengación contable se reubicó al Capítulo 30. Tal reubicación se debió a que se consideró que dicho concepto está relacionado con la preparación de estados financieros; es decir, es más bien un tema de presentación del estado de resultado integral que de reconocimiento contable.

Capítulo 30 – Objetivo de los estados financieros

IN10 Este capítulo cambió de nombre; antes se llamaba *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros* y ahora, sólo se llama *Objetivo de los estados financieros*. La razón del cambio es dejar un título más simple, tomando en cuenta que, para que los estados financieros cumplan su objetivo es necesario entender las necesidades de los usuarios de dicha información, quienes fundamentalmente requieren de información útil para tomar decisiones con respecto a la entidad.

Capítulo 40 – Características cualitativas de los estados financieros

IN11 El principal cambio en este capítulo es una reestructuración de la jerarquía de las características cualitativas. Las características primarias presentadas en la NIF A-4 anterior incluyeron la confiabilidad, la relevancia, la comprensibilidad y la comparabilidad y en esta NIF sólo incluyen dos: la relevancia y la representación fiel (antes confiabilidad). Como consecuencia, las anteriores características primarias de comprensibilidad y comparabilidad ahora se consideran características secundarias, debido a que los estados financieros sin estas características aún pueden ser útiles para la toma de decisiones.

IN12 En esta nueva jerarquía, la distinción entre las características cualitativas primarias (fundamentales) y las secundarias (de mejora) es que las primarias son indispensables, mientras que las secundarias no lo son, pero son altamente deseables. Los estados financieros sin las dos características primarias de relevancia y representación fiel no son útiles, y no se vuelven útiles por ser comparables, verificables, oportunos o comprensibles.

Capítulo 50 – Elementos básicos de los estados financieros

IN13 Se hicieron algunos ajustes a las definiciones de activo y de pasivo, los cuales se presentan a continuación:

Definición de Activo		
Anterior MC		Nuevo MC
1	Recurso económico	Recurso económico: es un derecho
2	Controlado por la entidad	Controlado por la entidad
3	Identificado	Se eliminó
4	Cuantificado en términos monetarios	Se eliminó
5	Se esperan beneficios económicos fundamente	Tiene potencial de producir beneficios económicos futuros
6	Derivado de eventos pasados	Como resultado de eventos pasados

Definición de Pasivo		
Anterior MC		Nuevo MC
1	Obligación presente	Obligación presente
2	Identificada	Se eliminó
3	Cuantificada en términos monetarios	Se eliminó
4	Representa la probable salida de recursos económicos	Representa una transferencia de recursos económicos en el futuro (aunque sea poco probable)
5	Derivada de eventos pasados	Como resultado de eventos pasados

Tanto en la definición de activos como en la de pasivos se eliminaron los siguientes elementos: a) *identificada*, esto por no considerarlo relevante en la definición; y b) *cuantificada en términos monetarios*, esto por considerarlo un tema de valuación.

Capítulo 60 – Reconocimiento

IN14 En este capítulo no hubo cambios de fondo.

Capítulo 70 – Valuación

IN15 Se separó el tema de valuación del de reconocimiento, siendo esto un cambio de estructura del documento y por lo tanto un cambio de forma.

IN16 En relación con la NIF A-6 anterior, se elimina la base de valuación de recurso histórico dado que esta se cubre con la nueva base de valuación de costo amortizado, aplicable tanto a un activo como a un pasivo financiero. Asimismo, se eliminaron las guías para determinar el valor presente, dado que este es una técnica de valuación y no una base de valuación.

IN17 Como parte de la base de valuación a costo histórico se incorpora el costo amortizado y como parte de la base de valuación a valor actual, se incorporan el valor de cumplimiento que es aplicable a pasivos y se considera un valor específico de la entidad; asimismo, se incorpora el valor por método de participación como parte del valor actual. Además, se eliminan los anteriores valores de entrada de costo de reposición y costo de reemplazo dado que estos conceptos ya no son utilizados en las NIF particulares dado que solo se consideran técnicas de valuación para determinar el valor razonable.

Capítulo 80 – Presentación y revelación

IN18 En relación con la anterior NIF A-7, en esta NIF se incorporan los requerimientos relacionados con la comunicación efectiva y la información sobre el estado de resultado integral; además, se adicionan las bases para las NP, en cuanto a la compensación y la agrupación de partidas en los estados financieros .

Capítulo 90 – Supletoriedad

IN19 El concepto de supletoriedad y la norma básica establecidos con anterioridad no tuvieron cambios.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

IN20 El MC de las NIF es normativo dado que es la base teórica de las NIF particulares; consecuentemente, el MC y las NIF particulares son consistentes y, más que eso, ante dudas en el reconocimiento contable, deben aplicarse los conceptos generales del MC. Por su parte, el MC de las NIIF no es normativo y en el caso de que una NIIF se contraponga con el mismo, debe aplicarse el criterio establecido en las NIIF. Esta se considera una diferencia de fondo entre ambos marcos conceptuales.

- IN21** El MC de las NIF incluye un capítulo específico que establece en forma clara los postulados básicos, resaltado su importancia como base del reconocimiento contable. En el MC de la normativa internacional tales conceptos están mezclados en los diferentes capítulos sin requerir su cumplimiento estricto.
- IN22** El concepto de juicio profesional establecido en el MC de las NIF tiene su equivalencia con la característica de prudencia contenida en el MC de las NIIF. Por ello, esta se considera una diferencia de forma y no de fondo.
- IN23** El MC de las NIF hace referencia al enfoque empleado para emitir normativa contable, cuestión que no se contempla en las NIIF.
- IN24** Respecto de la valuación, el MC de las NIF en general no tiene diferencias con el MC de las NIIF, salvo porque no incluye el concepto de *costo actual* (el cual incluye el costo de reposición y el costo de reemplazo) dado que las NIF particulares ya no lo utilizan; por otro lado, el MC de las NIF trata el *valor neto de realización* y el *valor por método de participación*, mientras que la NIIF no lo mencionan, a pesar de que son utilizados en las NIIF. Adicionalmente el MC de las NIF menciona la posibilidad de reexpresar los diferentes conceptos de valor.
- IN25** Respecto de la presentación y la revelación, el MC de las NIF considera criterios adicionales de revelación no contemplados por las NIIF.

10 ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

11 Objetivo

- 11.1** Esta *Norma de Información Financiera* (NIF) tiene por objeto establecer el Marco Conceptual que da sustento racional a las NIF particulares y a la solución de los problemas que surgen en el reconocimiento contable de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a la entidad.

12 Alcance

- 12.1** Las disposiciones de esta NIF deben aplicarse en conjunto con las NIF particulares en el reconocimiento contable de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad.

13 Información financiera

- 13.1** La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera.
- 13.2** La información financiera es información cuantitativa, que emana de la contabilidad, está expresada en unidades monetarias, es descriptiva, presenta la situación y el resultado, financieros de una entidad, así como sus flujos de efectivo, y su objetivo esencial es ser útil al usuario de la misma en la toma de sus decisiones económicas sobre una entidad. Se enfoca esencialmente en proveer información que permita evaluar el desempeño de una entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento financiero futuro de la entidad.
- 13.3** La manifestación fundamental de la información financiera es a través de los estados financieros, los cuales tienen como objetivo satisfacer las necesidades de los usuarios que no están en posición de requerir a una entidad que prepare informes diseñados para satisfacer sus necesidades particulares de información.

14 Normas de Información Financiera

- 14.1** El término de *Normas de Información Financiera* (NIF) se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos emitidos por el CINIF que regula la preparación de la información financiera contenida en los estados financieros a una fecha determinada. Las

NIF son aceptadas de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera contenida los estados financieros.

- 14.2** Las NIF deben someterse a un proceso formal de auscultación abierto a la observación y participación activa de los usuarios y, en general, de todos los interesados en la información financiera. Una NIF se establece como definitiva, sólo cuando existe evidencia de su aceptación generalizada al final del proceso de auscultación.
- 14.3** Las NIF se publican anualmente en el *Libro de las NIF* y para su cabal cumplimiento deben considerarse todos los elementos que las conforman, los cuales se describen a continuación:
- a) *Marco Conceptual* (MC) de las Normas de Información Financiera;
 - b) *Normas de Información Financiera particulares* (NIF particulares); y
 - c) *Interpretaciones a las Normas de Información Financiera* (INIF).
- 14.4** El MC establece conceptos fundamentales que sirven de sustento teórico en el desarrollo y aplicación de las NIF particulares.
- 14.5** Las *NIF particulares* son normas focalizadas en el tratamiento contable de cada tipo de activo, pasivo, ingreso, gasto o partida de capital; asimismo, establecen las normas para la preparación de los estados financieros en su conjunto. Estas NIF son más específicas y detalladas que las del MC, pero deben ser consistentes con este.
- 14.6** Las INIF tienen por objeto:
- a) aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF particular; o
 - b) proporcionar oportunamente bases para el reconocimiento contable sobre temas emergentes o nuevos problemas detectados y que no están tratados específicamente en las NIF; o bien sobre aquellos problemas sobre los que no haya suficiente normatividad o la existente no esté produciendo información relevante.
- 14.7** Ante situaciones emergentes que requieren de apoyo inmediato, el CINIF puede emitir recomendaciones que sirvan de guía para el reconocimiento contable de ciertas transacciones y otros eventos; por el sentido urgente de su emisión, dichos documentos no son auscultados y por lo tanto no son normativos, pero su aplicación es recomendable; tales pronunciamientos son:
- a) *Orientaciones a las NIF* (ONIF) – son guías para facilitar la aplicación de las NIF ya establecidas. Los temas tratados en las ONIF usualmente tienen carácter permanente, por lo que estas se incluyen en el Libro de las NIF.

- b) *Reportes Técnicos* – son guías para facilitar la aplicación de las NIF ya establecidas que se refieren a temas emergentes de carácter temporal, razón por la cual no se incluyen en el Libro de las NIF.

15 Marco Conceptual de las NIF

15.1 El MC es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico, que sirve como sustento racional para el desarrollo de las NIF particulares y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable.

15.2 El MC sirve al usuario de la información financiera para:

- a) permitir un mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y limitaciones de los estados financieros;
- b) dar sustento teórico a las NIF particulares, evitando con ello la emisión de normas arbitrarias que no sean consistentes entre sí;
- c) constituir un marco de referencia para aclarar o sustentar tratamientos contables consistentes;
- d) proporcionar una terminología y un punto de referencia comunes para los usuarios de la información financiera, promoviendo una mejor comunicación entre ellos.

15.3 El MC se integra de una serie de criterios interrelacionados y ordenados en forma secuencial, de proposiciones generales a proposiciones particulares, como sigue:

- a) *Estructura de las Normas de información Financiera (Capítulo 10)* – define las NIF y establece la estructura que deben tener;
- b) *Postulados básicos (Capítulo 20)* – se establecen los fundamentos sobre los cuales debe llevarse a cabo el reconocimiento contable de las transacciones y cualquier otro evento económico que afecte la estructura financiera de la entidad;
- c) *Objetivo de los estados financieros (Capítulo 30)* – se definen los estados financieros que deben emitir las entidades para cubrir las necesidades comunes de los usuarios; asimismo, se explica la utilidad de los estados financieros, la información que proporcionan y sus limitaciones;
- d) *Características cualitativas de los estados financieros (Capítulo 40)* – se establecen las características cualitativas que deben tener los estados financieros para satisfacer apropiadamente las necesidades comunes de los usuarios;
- e) *Elementos básicos de los estados financieros (Capítulo 50)* – se establecen los atributos de los elementos básicos que conforman los estados financieros, los cuales sirven de referencia para establecer las NIF particulares que les son aplicables a dichos elementos;

- f) *Reconocimiento (Capítulo 60)* – se establecen los criterios generales que deben utilizarse para el reconocimiento de las transacciones y otros eventos, que han afectado económicamente a una entidad;
- g) *Valuación (Capítulo 70)* – se definen los conceptos básicos de valuación que forman parte de las NIF particulares y que son aplicables a los distintos elementos integrantes de los estados financieros;
- h) *Presentación y revelación (Capítulo 80)* – se establecen las normas generales aplicables a la presentación y la revelación relativas a los estados financieros básicos y sus notas; y
- i) *Suple toriedad (Capítulo 90)* – se establecen las bases para aplicar el concepto de suple toriedad a las NIF.

16 Normas particulares

16.1 Las *NIF particulares* establecen las bases de reconocimiento, valuación, presentación y revelación de las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, que son sujetos de reconocimiento contable y que se incluyen en los estados financieros como activos, pasivos, ingresos, gastos o capital; asimismo, establecen las normas para la preparación de los estados financieros en su conjunto.

16.2 Las NIF particulares son detalladas y focalizadas a partidas o a temas específicos y se clasifican en normas aplicables a:

- los estados financieros en su conjunto (Serie NIF B);
- conceptos específicos de los estados financieros (Serie NIF C);
- temas particulares relevantes (Serie NIF D); y
- actividades especializadas de distintos sectores (Serie NIF E).

16.3 En el caso de que las NIF particulares incluyan alternativas en el tratamiento contable, debe utilizarse el juicio profesional para seleccionar la más adecuada.

17 Enfoque de las NIF particulares

17.1 El desarrollo de las NIF particulares debe sustentarse en el MC y basarse en la identificación de la sustancia económica de las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad.

17.2 Este enfoque no pretende que la norma particular establezca tratamientos contables para cada operación que afecte a la entidad; por ende, conlleva el empleo del juicio profesional,

el cual debe orientarse hacia el cumplimiento de los objetivos de la norma. Las NIF particulares deben contener objetivos y alcances específicos.

- 17.3** En el desarrollo de NIF particulares debe evitarse, hasta donde sea posible, el uso de excepciones o alternativas en el alcance, en el tratamiento contable y en el contenido de párrafos transitorios; así como el establecimiento de procedimientos específicos en cada caso. Asimismo, no deben establecerse parámetros o umbrales subjetivos para el reconocimiento de partidas, dado que un ligero cambio en la forma o estructura de la transacción u otro evento podría dar lugar a tratamientos contables distintos para transacciones que económicamente son similares, dando lugar a inconsistencias.
- 17.4** El uso de excepciones debe evitarse pues incrementa el nivel de detalle y complejidad de las normas, porque a menudo es necesario contar con procedimientos adicionales o innumerables guías de interpretación o implementación para, entre otras cosas, describir y delimitar las transacciones u otros eventos que no están cubiertas por las normas. Las excepciones también pueden provocar que las transacciones similares sean reconocidas de manera diferente.

18 Juicio profesional en la aplicación de las NIF

- 18.1** El juicio profesional se refiere al empleo de los conocimientos técnicos y experiencia necesarios para seleccionar posibles cursos de acción en la aplicación de las NIF, dentro del contexto de la sustancia económica de la transacción u otro evento a ser reconocido.
- 18.2** El juicio profesional debe ejercerse con un *criterio o enfoque prudencial*, el cual consiste en aplicar cautela al hacer juicios, especialmente bajo condiciones de incertidumbre. Con objeto de preservar la utilidad de los estados financieros, estos deben contener explicaciones sobre la forma en que se ha aplicado el juicio profesional, con el propósito de permitir al usuario formarse un juicio adecuado sobre los hechos y circunstancias que involucra la transacción u otro evento sujeto de reconocimiento.
- 18.3** El juicio profesional se emplea comúnmente para:
- a) la determinación de estimaciones contables confiables;
 - b) la determinación de grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de eventos futuros;
 - c) la selección de alternativas en el tratamiento contable;
 - d) la elección de normas contables supletorias a las NIF, cuando sea procedente;
 - e) el establecimiento de tratamientos contables particulares; y
 - f) lograr el equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera.

Determinación de estimaciones y provisiones contables que sean confiables

- 18.4** La actividad económica involucra, en algunos casos, un ambiente de incertidumbre, lo que obliga a hacer diferentes supuestos para la adecuada evaluación y cuantificación de los hechos económicos futuros. Derivado de lo anterior, el uso de estimaciones contables es una parte esencial del proceso de preparación de la información financiera. Su determinación requiere del empleo del juicio profesional, el cual busca prever y estimar hechos probables a la luz de las circunstancias actuales, pero desconocidos en cuanto a su importe o su fecha de realización, reconociéndolos adecuadamente a pesar de las posibles incertidumbres inherentes al hecho en cuestión.
- 18.5** Las estimaciones contables deben basarse en la información disponible que tenga la entidad en ese momento y deben ser revisadas si cambian las circunstancias en las que se basó su determinación. Deben ser confiables y basarse en circunstancias actuales y relacionadas con eventos que ocurrirán en el futuro. Como ejemplos, están las estimaciones para pérdidas crediticias esperadas o para inventarios obsoletos y de lento movimiento, la estimación de la vida útil de los activos sujetos a depreciación, las provisiones por beneficios a los empleados, las estimaciones de ingresos para determinar el grado de avance de una obra en construcción, entre otras.
- 18.6** El ejercicio del criterio prudencial en la elaboración de estimaciones contables implica la inclusión de un grado suficiente de cautela, de manera tal, que se evite la sobrevaluación o subvaluación de activos, pasivos, ingresos y gastos, porque de lo contrario la información financiera pierde su utilidad.

Determinación de grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de eventos futuros

- 18.7** El reconocimiento contable debe tomar en cuenta los distintos grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de eventos en el futuro y debe hacerse a partir de la evidencia disponible, como sigue:
- a) *probable* – es cuando existe certeza razonable de que el evento futuro ocurrirá; es decir, con base en información, pruebas, evidencias o datos disponibles, se considera que es más probable que ocurra a que no ocurra el evento futuro;
 - b) *posible* – es cuando el evento futuro puede ocurrir; por consiguiente, la ocurrencia del evento es más que remota y menos que probable; y
 - c) *remota* – es cuando no existen indicios o evidencias suficientes que permitan afirmar que ocurrirá el evento futuro.

Selección entre alternativas permitidas

- 18.8** Cuando alguna NIF particular establezca tratamientos contables alternativos, el juicio profesional debe emplearse para elegir la alternativa más apropiada para preparar la información contenida en los estados financieros.

Elección de normas contables supletorias a las NIF cuando sea procedente

- 18.9** Las normas de supletoriedad establecen las bases y condiciones para aplicar otro conjunto formal y reconocido de normas contables distinto al mexicano. En este respecto, el juicio profesional debe aplicarse para elegir normas supletorias más adecuadas, en los términos establecidos permitidos.

Establecimiento de tratamientos contables particulares

- 18.10** Dado que las NIF no pretenden establecer criterios contables específicos para cada escenario o situación que surja en la práctica, el juicio profesional debe utilizarse para inferir un tratamiento contable a seguir, recurriendo para ello, a los conceptos generales contenidos en el MC.

Lograr el equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera

- 18.11** El juicio profesional debe emplearse para lograr un equilibrio entre las características cualitativas de los estados financieros a fin de proporcionar información financiera útil para la toma de decisiones.

19 Presentación razonable

- 19.1** Una presentación razonable de los estados financieros de una entidad es aquella que cumple con lo dispuesto por las NIF.

20 POSTULADOS BÁSICOS

21 Generalidades

21.1 Los postulados básicos son los principios fundamentales en los cuales debe basarse el reconocimiento contable de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a la entidad y dan pauta para explicar “en qué momento” y “cómo” deben reconocerse estos por lo que son, en consecuencia, esencia misma de las normas particulares. Son aplicables a todos los estados financieros que se emitan en los términos establecidos por el Capítulo 30, *Objetivo de los estados financieros*.

21.2 Los postulados básicos son los siguientes:

- a) el postulado que obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable es el de *sustancia económica*;
- b) el postulado que identifica y delimita a la entidad informante, es el de *entidad económica* y el que asume su continuidad de la entidad es el de *negocio en marcha*; y
- c) los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, son los de: *devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia*.

22 Sustancia económica

22.1 Las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad deben reconocerse contablemente con base en su *sustancia económica* la cual debe prevalecer sobre su forma jurídica.

22.2 Lo anterior implica que el reconocimiento contable de una transacción u otro evento debe llevarse de tal forma, que permita captar la realidad económica de la entidad.

22.3 En muchos casos, la sustancia económica y la forma jurídica de una transacción u otro evento son coincidentes, pero en otros casos no lo son. Cuando esto ocurra, debe prevalecer en el reconocimiento contable la sustancia económica sobre la forma jurídica.

22.4 Lo anterior se debe a que la forma jurídica de una transacción u otro evento puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, reconocer la forma jurídica no reflejaría adecuadamente su incidencia en la situación financiera. Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable.

- 22.5** Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte del mismo, los que deben ser presentados en los estados financieros de acuerdo con su sustancia económica. En algunos casos los derechos y obligaciones son claros por la forma legal del contrato; en otros casos requieren de análisis adicional para identificar su sustancia económica.
- 22.6** Todos los términos del contrato, explícitos e implícitos, deben ser considerados a menos de que no tengan sustancia económica. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones a cumplir, tales como, otorgar garantías por las entidades que celebran contratos para llevar a cabo ventas con sus clientes.
- 22.7** Un grupo o una serie de contratos puede lograr o estar diseñado para lograr un efecto comercial en su conjunto, por lo que para identificar su sustancia económica puede ser necesario tratar los derechos y obligaciones de los mismos como una sola unidad de cuenta. Por ejemplo, si los derechos y obligaciones de un contrato nulifican los de otros contratos celebrados al mismo tiempo con la misma contraparte, el efecto combinado de ambos no crea ningún derecho u obligación. Por el contrario, si un contrato crea dos o más conjuntos de derechos u obligaciones que hubieran podido ser creados por varios contratos, la entidad debe reconocer cada conjunto como si se originara por distintos contratos para presentar fielmente los derechos y obligaciones.
- 22.8** Un ejemplo de la aplicación de este postulado se tiene cuando una entidad económica vende un activo a un tercero, de tal manera que la documentación generada en la operación indica que la propiedad le ha sido transferida; sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos entre las partes que aseguren a la entidad el continuar disfrutando de los beneficios económicos y estar expuesta a los riesgos del activo en cuestión; en tales circunstancias, el hecho de presentar información sobre la existencia de una venta sólo con un enfoque jurídico, podría no representar adecuadamente la transacción efectuada.

23 Entidad económica

- 23.1** La entidad económica es una unidad identificable representada por un conjunto integrado de recursos y actividades económicas el cual es conducido por un único centro de control que toma decisiones sobre sus actividades relevantes; su personalidad es independiente de la de sus propietarios o patrocinadores.
- 23.2** Una entidad es identificable cuando es independiente de otras entidades y además:
- a) tiene un conjunto de recursos, con estructura y operación propios, encaminados al cumplimiento de fines específicos; y
 - b) se asocia con un único centro de control que toma decisiones sobre actividades relevantes con respecto al logro de fines específicos.

- 23.3** Un conjunto integrado de actividades económicas y recursos puede estar conformado por los activos tangibles e intangibles, el capital de trabajo, el capital intelectual y la fuerza de trabajo, el conocimiento del negocio, los contratos que aseguren la obtención de recursos y la generación de beneficios económicos, y los procesos gerenciales estratégicos, operacionales y de administración de recursos, entre otros.
- 23.4** Existe un único centro de control cuando un órgano centralizado tiene el poder de tomar decisiones sobre las actividades económicas relevantes de una entidad, a fin de obtener beneficios. El concepto de único centro de control es el que respalda la emisión de estados financieros que abarcan todas las entidades jurídicas de la entidad.
- 23.5** La entidad económica no coincide necesariamente con la entidad jurídica. Esta última es aquella con personalidad jurídica propia, sujeta de derechos y obligaciones de conformidad con lo establecido en las leyes, pudiendo ser una persona física o moral. La entidad económica puede ser una entidad jurídica o una parte de ella, o bien, puede ser el conjunto de varias entidades jurídicas; sin embargo, una entidad económica puede no tener personalidad jurídica. Por lo tanto, delimitar la entidad económica puede ser difícil en ciertas circunstancias, tal como cuando no es una entidad legal o cuando no está integrada por entidades ligadas por una tenencia de capital sino por un contrato.
- 23.6** La emisión de estados financieros consolidados debe llevarse a cabo por todas las entidades que son administradas por un único centro de control; es decir, por una entidad económica. Sin embargo, pueden prepararse estados financieros individuales de la entidad tenedora, que incluyan sólo sus activos, pasivos, ingresos y gastos y excluyan a los de sus subsidiarias, lo cual se hace para un fin específico, aunque típicamente no es información suficiente para cubrir las necesidades de los principales usuarios de los estados financieros.
- 23.7** El postulado de entidad económica permite delimitar la información que deben contener los estados financieros. Esta delimitación está en función de las necesidades de los usuarios de la información financiera y no debe contener un conjunto de actividades económicas arbitrario o incompleto.
- 23.8** Los estados financieros consolidados proveen información sobre los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos de la tenedora y sus subsidiarias, las cuales conforman una sola entidad económica. Esta información es útil para inversionistas y acreedores existentes y potenciales en la evaluación de los prospectos de futuros flujos de efectivo de la tenedora, ya que los flujos de efectivo netos de la tenedora incluyen distribuciones de las subsidiarias a la tenedora, que dependen de los flujos de efectivo netos de las subsidiarias.
- 23.9** Los estados financieros consolidados no están diseñados para proveer información separada sobre los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos de una subsidiaria en particular, pues los estados financieros de la subsidiaria son los que están diseñados para proveer esa información.

23.10 La entidad económica es una unidad identificable con personalidad independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera los activos, pasivos y capital de dicha entidad económica.

23.11 La entidad persona física se circunscribe a una unidad de negocios independiente de su propietario, con personalidad y capital contable propios, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera, los activos, pasivos y el capital del negocio o los negocios que estén bajo el control de la persona física.

24 Negocio en marcha

24.1 La entidad económica se presume en *existencia permanente*, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable representan valores basados en ese supuesto, con base en las NIF. En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad.

24.2 Se asume que la marcha de la actividad de la entidad económica continuará previsiblemente en el futuro. Al evaluar si la presunción de negocio en marcha resulta apropiada, la administración debe tomar en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro, la cual deberá cubrir al menos, pero no limitarse a, los doce meses siguientes a la fecha de los estados financieros. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de rentabilidad, así como posibilidad de acceso a fuentes de recursos financieros, puede concluirse que la base de negocio en marcha es adecuada, sin hacer un análisis adicional. En otros casos, puede ser necesario que la administración considere, para satisfacerse de que esa base es adecuada, una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, la programación de pagos de la deuda, y las fuentes potenciales de recursos para reemplazar a las actuales fuentes de financiamiento.

24.3 En una situación típica, la ausencia de mención expresa de negocio en marcha en la información financiera implica que se asume la continuidad de la entidad. Cuando ello no es así, es decir, en situaciones atípicas en las que deba considerarse un horizonte temporal limitado (por ejemplo, a causa de una posible disolución, suspensión de actividades, quiebra o liquidación).

25 Devengación contable

25.1 La devengación contable consiste en que los efectos derivados de las *transacciones* que lleva a cabo una entidad económica y *otros eventos* deben reconocerse en el *momento* en el que la han afectado económicamente, independientemente de la fecha en que afecten los flujos de efectivo.

- 25.2** Una transacción es un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades. La transacción puede ser *recíproca* cuando cada entidad recibe y transfiere recursos económicos, o *no recíproca*, cuando una de las entidades recibe recursos económicos sin otorgar nada a cambio; por ejemplo, en el caso de donaciones o contribuciones otorgadas o recibidas.
- 25.3** Las transacciones deben reconocerse contablemente cuando mediante un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucradas en dicha transacción y surge una obligación para la otra parte involucrada, independientemente de cuándo ocurran los flujos de efectivo. Por ejemplo, cuando una entidad transfiere el control de una mercancía a su cliente adquiere un derecho de cobro el cual debe reconocer en el momento en que ocurre dicha transferencia, independientemente de cuando lo cobre; para la contraparte se habrá devengado una obligación y debe reconocerla, independientemente de cuando la pague.
- 25.4** Se les denomina otros eventos a eventos diferentes a las transacciones con otras entidades y que tienen efectos económicos que modifican la estructura financiera de la entidad. Estos pueden ser:
- a) *transformaciones internas* – son cambios en la estructura financiera de la entidad que le ocasionan efectos económicos que modifican sus recursos o sus obligaciones, tales como la producción de productos terminados;
 - b) *eventos internos* – son aquellos que ocurren al interior de una entidad en los que no intervienen terceros: tales como, la depreciación y amortización de activos, el deterioro de activos, etc.;
 - c) *eventos externos* – son aquellos que ocurren fuera de la entidad y normalmente están fuera de su control; por ejemplo: eventos económicos como la inflación y la fluctuación cambiaria que afecta a partidas denominadas en monedas distintas a la moneda funcional de la entidad; eventos naturales como un huracán o un terremoto; eventos políticos; etcétera.
- 25.5** Una entidad debe reconocer contablemente los efectos económicos de los otros eventos cuando se consideren devengados, es decir cuando ocurren, considerando para tal efecto su naturaleza y la posibilidad de ser cuantificados razonablemente en términos monetarios.
- 25.6** La información financiera debe incorporar, sin excepción, todos los efectos de las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad. Esto permite captar de manera suficiente y completa los hechos acaecidos en una entidad, que servirán de base para informar sus aspectos relevantes en los estados financieros. Esa información indica hasta qué grado la entidad ha incrementado sus recursos económicos disponibles y por lo tanto su capacidad de generar flujos de efectivo netos de sus operaciones en lugar de obtenerlos de sus inversionistas y acreedores. Asimismo, esta información permite evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad.

- 25.7** La información financiera sobre la base de lo devengado presenta los efectos de las transacciones y otros eventos sobre los recursos económicos de la entidad en los periodos en que estos ocurren y sirve de base para evaluar el desempeño pasado y pronosticar el esperado de la entidad.
- 25.8** La realización ocurre en el momento en que se efectúa el cobro o el pago de la partida en cuestión, lo cual normalmente sucede al recibir o pagar efectivo o su equivalente, o bien, al intercambiar dicha partida por derechos u obligaciones; por ejemplo, cuando el cobro o pago de la partida se realiza con un activo distinto a efectivo, tal como un instrumento financiero. Aun cuando no se haya efectuado dicho cobro o pago, la partida en cuestión se considera devengada cuando ocurre. Dado lo anterior, el momento de la devengación contable de una partida no coincide necesariamente con su momento de realización.
- 25.9** Los efectos derivados de las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben identificarse con un periodo convencionalmente determinado (periodo contable), a fin de informar en forma periódica la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad. Al ser la vida de un negocio en marcha indefinida, es necesario tener información a intervalos adecuados, para juzgar la situación financiera a cierta fecha y el desempeño de la entidad por un periodo, así como para evaluar el uso eficiente y eficaz de los recursos confiados a la administración.

26 Asociación de costos y gastos con ingresos

- 26.1** Una entidad debe asociar los costos y gastos con los ingresos que les son relativos, cuando se encuentren devengados, independientemente de la fecha en que afecten los flujos de efectivo.
- 26.2** El postulado de *asociación de costos y gastos con ingresos* es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultado integral; esto es, los ingresos deben reconocerse en el periodo contable en el que se *devenguen*, asociando los costos de activos que se consumieron y gastos que se incurrieron en el proceso de generación de dichos ingresos.
- 26.3** La *asociación* de los costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo:
- a) identificando los costos y gastos que se erogaron para la generación de ingresos del periodo. En su caso deben efectuarse estimaciones de dichos costos y gastos; y
 - b) distribuyendo, en forma sistemática y racional ciertos costos y gastos que están relacionados con la generación de ingresos a lo largo de distintos periodos contables, tal como la depreciación y amortización de activos a largo plazo.

- 26.4** Los costos y gastos del periodo contable cuyos beneficios económicos futuros no pueden identificarse o cuantificarse razonablemente deben reconocerse directamente en la utilidad o pérdida neta del periodo en que se incurren.
- 26.5** Los costos y gastos que se reconocen en los resultados del periodo actual incluyen:
- a) los que se incurren para generar los ingresos del periodo;
 - b) aquéllos cuyos beneficios económicos no pueden identificarse con activos o eventos futuros (por ejemplo, los gastos de investigación); y
 - c) los que se derivan de un activo reconocido en el estado de situación financiera en periodos anteriores y que contribuyen a la generación de beneficios económicos en el periodo actual (por ejemplo, la depreciación de propiedades, planta y equipo).
- 26.6** Este postulado es el que respalda al estado de resultado integral, en el cual se muestran en forma asociada los ingresos y gastos de la entidad económica.

27 **Valuación**

- 27.1** Los efectos financieros derivados de las transacciones y otros eventos que afectaron económicamente a la entidad deben *cuantificarse en términos monetarios*, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor que mejor represente la sustancia económica de los activos y pasivos de la entidad.
- 27.2** La unidad monetaria es el común denominador de la actividad económica y constituye una base adecuada para la cuantificación y el análisis de los efectos derivados de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad. Las cifras cuantificadas en términos monetarios permiten comunicar información sobre las actividades económicas que desarrolla una entidad y, por ende, sirven de base para la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información financiera.
- 27.3** Una descripción más detallada de las bases de valuación se encuentra en el Capítulo 70, *Valuación*, de esta NIF.

28 **Dualidad económica**

- 28.1** El reconocimiento contable de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad debe llevarse a cabo en forma dual, con el fin de poder presentar en los estados financieros los activos y pasivos de la entidad y los resultados de su operación.
- 28.2** El reconocimiento de las transacciones y otros eventos puede afectar tanto a la estructura financiera como a los resultados de una entidad, lo cual puede presentarse cuando se genera un ingreso o al incurrir un gasto. En otras ocasiones afecta sólo a la estructura

situación financiera, tal como cuando se cobra un instrumento financiero o cuando se liquida un financiamiento.

- 28.3** Existen flujos de efectivo que provienen de financiamientos, tanto por aportaciones de los dueños de la entidad como por préstamos de terceros que generan un efecto en el activo y en el capital o en el pasivo, y flujos de efectivo que se aplican a dichos financiamientos tanto por distribuciones a los dueños como por liquidación de un pasivo. Ciertos activos se transforman cambiando su naturaleza, tal como una materia prima que se consume y que, junto con su mano de obra y gastos indirectos, pasa a ser un producto en proceso o una maquinaria cuyo costo se incorpora en la producción en proceso mediante su depreciación. Los inventarios se consumen al venderse y se reconocen como un costo en resultados. En todos los casos anteriores se observa la dualidad económica de las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad y son captados en la información financiera.
- 28.4** La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas. El postulado básico de dualidad económica permite la representación dual de la situación financiera de la entidad, la cual es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y su posición en relación con otras entidades.

29 Consistencia

- 29.1** Una entidad debe seguir un mismo tratamiento contable en transacciones u otros eventos similares, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la sustancia económica de dichas transacciones y eventos.
- 29.2** Algunas normas particulares establecen tratamientos contables alternos, debiendo seleccionar el que mejor refleje la sustancia económica de las transacciones u otros eventos. El tratamiento seleccionado debe permanecer a lo largo del tiempo.
- 29.3** La consistencia propicia la generación de información financiera comparable, sin la cual no habría posibilidad de conocer si los cambios en los valores contables se deben a efectos económicos reales o tan sólo a cambios en los tratamientos contables. Por lo tanto, la consistencia coadyuva a la comparabilidad de la información financiera de una misma entidad en diferentes periodos contables y a la comparación con la de otras entidades.
- 29.4** La necesidad de comparabilidad no debe ser un freno a la evolución y mejoramiento de la calidad de la información financiera. Si las circunstancias o los hechos cambian y los criterios o procedimientos utilizados generan información financiera que no es útil, dichos criterios o procedimientos deben modificarse o sustituirse con el fin de fortalecer la utilidad de la información financiera.

30 OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

31 Definición de términos

31.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en este capítulo con los significados siguientes:

- a) *entidad con propósitos no lucrativos* – es una *entidad económica* con fines de beneficio social y que no resarce económicamente a sus *patrocinadores*;
- b) *entidad económica* – es una unidad identificable representada por un conjunto integrado de recursos y actividades económicas el cual es conducido por un único centro de control que toma decisiones sobre las actividades relevantes; su personalidad es independiente de la de sus propietarios o patrocinadores;
- c) *entidad lucrativa* – es una *entidad económica* cuyo principal atributo es el de retribuir y resarcir a los *inversionistas* su inversión, a través de rendimientos o reembolsos;
- d) *estados financieros* – son la representación estructurada de la situación financiera de una entidad y de sus resultados de operación, cambios en su capital y flujos de efectivo por un *periodo contable*; y
- e) *usuario de los estados financieros (usuario)* – es cualquier ente, presente o potencial, interesado en la información financiera de una entidad, para que en función a ella base su toma de decisiones.

32 Necesidades de los usuarios

32.1 Para que los estados financieros cumplan su función es necesario entender las necesidades del usuario, quien requiere de información útil para tomar decisiones con respecto a la entidad.

32.2 Existen dos tipos de usuarios. Uno es el de proveedores actuales o potenciales de financiamiento para la entidad, tales como los inversionistas, acreedores y proveedores de bienes y servicios, quienes esperan de la entidad el resarcimiento de sus recursos incluyendo un rendimiento. El otro grupo está conformado por un amplio universo de interesados en la entidad, tales como patrocinadores, clientes, empleados, autoridades y otros; es decir, son quienes no esperan de la entidad resarcimiento económico alguno.

32.3 El primer tipo de usuario tiene el riesgo de no recuperar su inversión con un rendimiento, ya sea implícito como en el caso de inversionistas, explícito como en el caso de acreedores financieros o de mercado como en el caso de proveedores. El segundo grupo tiene intereses muy diversos, tales como saber si las entidades que patrocina están cumpliendo sus objetivos; si la entidad de la cual se abastece podrá seguirle dando ese servicio; si la entidad en la cual trabaja tiene potencial para su propio crecimiento y cómo una autoridad puede

regular actividades o llevar a cabo actividades de recaudación; y pueden existir muchos otros interesados.

- 32.4** Las decisiones que toman los usuarios del primer grupo dependen de los rendimientos que los inversionistas y los acreedores, actuales o potenciales, esperan, tales como dividendos o el oportuno pago de principal e interés. Las expectativas sobre rendimientos se enfocan al monto, momento en que se generan e incertidumbres, de los flujos de efectivo de la entidad y la evaluación que llevan a cabo sobre la administración en cuanto al manejo de los recursos económicos de la entidad. Los usuarios del segundo grupo utilizan la información para evaluar distintos aspectos de la entidad.
- 32.5** Los estados financieros pueden no contener toda la información que los usuarios necesitan, por lo cual recurren a otras fuentes de información que describen efectos económicos generales, expectativas económicas, eventos políticos, climáticos, entorno social y perspectivas de la industria. Asimismo, los estados financieros no están destinados a mostrar el valor de la entidad.
- 32.6** Los usuarios pueden requerir información diferente; sin embargo, las NIF se orientan a la información que satisfaga a la mayoría de los usuarios. Enfocarse en información común no impide que una entidad proporcione información que sea útil para un cierto tipo de usuarios. La administración de la entidad también está interesada en los estados financieros, pero no es su única fuente de información, pues puede obtener internamente información más detallada; asimismo, los estados financieros pueden ser útiles para los reguladores; sin embargo, éstos requieren generalmente información adicional dentro o fuera de los estados financieros.
- 32.7** Debido a que los propietarios o accionistas normalmente están interesados en el pago de dividendos o en el valor de mercado de sus acciones y los patrocinadores en el destino de sus aportaciones, estos confían el manejo de la entidad a administradores o gerentes profesionales, quienes comúnmente controlan sus recursos y deciden cómo emplearlos en las operaciones de la misma.
- 32.8** Las entidades, en muchos casos, se allegan de recursos para sus actividades de producción y mercadeo en diversas fuentes de financiamiento, no sólo de instituciones financieras y de un limitado grupo de individuos, sino también del público inversionista, por medio de la emisión de instrumentos financieros de capital o de deuda, los cuales son activamente comercializados en los mercados de valores nacionales e internacionales. Dado lo cual, se observa un incremento sustancial en la actividad económica derivado de los mercados de capitales, donde la información financiera juega un papel muy importante para el inversionista quién, con la globalización, efectúa operaciones con entidades de otros países.
- 32.9** Inversionistas que tienen fondos para invertir evalúan los costos, utilidades y riesgos entre distintas alternativas de inversión, tratando de balancear los riesgos y utilidades esperados. Por lo general, invierten en entidades de alto riesgo sólo si esperan altos rendimientos, aun cuando también aceptan rendimientos menores, si el riesgo esperado es bajo. En este

sentido, el público inversionista basa su toma de decisiones de inversión en los estados financieros.

32.10 Los estados financieros son una fuente primordial y, muchas veces, única para el usuario de los mismos. Al respecto, el emisor debe realizar una identificación de los intereses comunes de los distintos usuarios de los estados financieros, de manera tal que dichos intereses comunes queden cubiertos y los usuarios reciban información que sirva de base para su toma de decisiones.

32.11 Por otra parte, el usuario evalúa, cada vez con mayor frecuencia, el grado en que la entidad satisface su responsabilidad social. La entidad, por consiguiente, adquiere con mayor medida un compromiso ante la sociedad de atender el bienestar de la comunidad y de informar cómo cumple este compromiso.

33 Objetivo de los estados financieros

33.1 El objetivo de los estados financieros es proveer información financiera sobre la entidad a los usuarios, existentes o potenciales, para tomar decisiones en relación con la entidad.

33.2 Para cumplir el objetivo anterior, los estados financieros deben proveer información sobre los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos de la entidad informante, que sea útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar la factibilidad de flujos de efectivo futuros hacia la entidad, así como, para evaluar la administración efectiva y eficiente de los recursos de la misma.

33.3 Para la toma de decisiones económicas, los usuarios necesitan información acerca de:

- a) los recursos de la entidad y las obligaciones de la misma, así como de los cambios en los mismos; y
- b) qué tan eficaz y eficientemente la administración de la entidad ha cumplido sus obligaciones con respecto al uso de los recursos de la entidad.

33.4 El objetivo de los estados financieros atiende principalmente a las necesidades del usuario, las cuales a su vez dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación que dicho usuario tenga con esta.

34 Utilidad de la información financiera

34.1 Considerando las necesidades comunes de los usuarios, los estados financieros deben serles útiles para:

- a) tomar decisiones de inversión o asignación de recursos a las entidades. Los principales interesados al respecto son quienes hacen o podrían hacer aportaciones, contribuciones

o donaciones a la entidad. El grupo de inversionistas o patrocinadores está interesado en evaluar la capacidad de crecimiento y estabilidad de la entidad y su rentabilidad, con el fin de asegurar su inversión, obtener un rendimiento y recuperar la inversión o, en su caso, lograr los fines sociales de la misma;

- b) tomar decisiones de otorgar crédito por parte de los acreedores y proveedores que esperan una retribución justa por la asignación de recursos o créditos. Los acreedores requieren para la toma de sus decisiones, información financiera que puedan comparar con la de otras entidades y de la misma entidad en diferentes periodos. Su interés se ubica en la evaluación de la solvencia y la liquidez de la entidad, su grado de endeudamiento y la capacidad de generar flujos de efectivo suficientes para cubrir los intereses y recuperar sus inversiones o créditos;
- c) evaluar la capacidad de la entidad para generar recursos por sus actividades operativas;
- d) distinguir el origen y las características de las fuentes de financiamiento de la entidad, así como el costo financiero de las mismas. Esta es una necesidad común, pues todos están interesados en conocer cuáles son los recursos financieros de que dispone la entidad para llevar a cabo sus fines, cómo los obtuvo, cómo los aplicó y, finalmente, qué costo ha tenido;
- e) formarse un juicio de cómo se ha manejado la entidad y evaluar la gestión de la administración, a través de un análisis que permita conocer la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la entidad para formarse un juicio de cómo y en qué medida la entidad ha venido cumpliendo sus objetivos; y
- f) conocer, entre otras cosas, la capacidad de la entidad para crecer, generar y aplicar efectivo, su productividad, los cambios en sus recursos y en sus obligaciones, el desempeño de su administración, su capacidad para mantener el capital, su potencial para continuar operando en condiciones normales, y su capacidad para cumplir su responsabilidad social a un nivel satisfactorio. Esto es de particular interés para los empleados de la entidad.

34.2 En especial se asume que los estados financieros de una entidad satisfacen al usuario, si éstos proveen elementos de juicio, entre otros indicadores, de su nivel o grado de:

- a) solvencia (estabilidad financiera),
- b) liquidez,
- c) eficiencia operativa,
- d) riesgo financiero, y
- e) rentabilidad.

- 34.3** El indicador de solvencia o estabilidad financiera sirve al usuario para evaluar la estructura de capital de la entidad en términos de la mezcla de sus recursos financieros y la habilidad de la entidad para satisfacer sus compromisos a largo plazo y sus obligaciones de inversión.
- 34.4** El indicador de liquidez sirve al usuario para evaluar la suficiencia de los recursos de la entidad para satisfacer sus compromisos de efectivo en el corto plazo.
- 34.5** El indicador de eficiencia operativa sirve al usuario para evaluar los niveles de productividad o rendimiento de los recursos, a ser generados por los activos utilizados por la entidad.
- 34.6** El indicador de riesgo financiero sirve al usuario para evaluar la posibilidad de que ocurra algún evento en el futuro que cambie las circunstancias, actuales o esperadas, que han servido de fundamento en la cuantificación en términos monetarios de activos y de pasivos o en la valuación de sus estimaciones y que, de ocurrir dicho evento, puede originar una pérdida o, en su caso, una utilidad atribuible a cambios en el valor de activos o de pasivos y, por ende, cambios en los valores económicos que le son relativos. Los principales riesgos financieros que, por sí solos o combinados, pueden afectar a una entidad son los siguientes:
- a) *riesgo de mercado*, que a su vez incluye tres tipos de riesgo:
 - i. *cambiarío* — es el riesgo de que el valor de un activo o pasivo cambie debido a movimientos en los tipos de cambio de monedas extranjeras,
 - ii. *de tasas de interés* — es el riesgo de que el valor de un activo o de un pasivo cambie debido a fluctuaciones en el mercado del costo de financiamiento, y
 - iii. *en precios* — es el riesgo de que el valor de un activo o de un pasivo fluctúe como resultado de cambios en los precios de mercado; si dichos cambios son causados por factores específicos atribuibles al activo o al pasivo individual o a la contraparte o por factores que afectan a todos los activos o pasivos negociados en el mercado, en su conjunto;
 - b) *riesgo de crédito* — es el riesgo de que una de las partes involucradas en una transacción con un *activo financiero* o un *pasivo financiero* deje de cumplir con su obligación y provoque que la contraparte incurra en una pérdida financiera;
 - c) *riesgo de liquidez* (también referido como *riesgo de fondeo*) — es el riesgo de que una entidad no tenga capacidad para reunir los recursos necesarios para cumplir con sus compromisos en el corto plazo. El riesgo de liquidez puede resultar de la incapacidad para vender o liquidar un activo o un pasivo rápidamente a un valor cercano a su valor razonable; y
 - d) *riesgo en el flujo de efectivo* — es el riesgo de que los flujos de efectivo futuros asociados con un activo o un pasivo fluctúen en sus montos debido a cambios en la tasa de interés del mercado. Por ejemplo, en el caso de un activo o un pasivo con tasas

variables, tales fluctuaciones dan como resultado un cambio en la tasa de interés efectiva del mismo, usualmente sin un cambio correspondiente en su valor razonable.

- 34.7** El indicador de rentabilidad sirve al usuario para valorar la capacidad de la entidad para generar utilidades o incremento en sus *activos netos*, en relación con sus ingresos, su capital contable o patrimonio contable y sus propios activos.
- 34.8** Por medio de esta información y de otros elementos de juicio que sean necesarios, el usuario de la información financiera podrá evaluar las perspectivas de la entidad y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma.

35 Información proporcionada por los estados financieros

- 35.1** Las Normas de Información Financiera se centran en los estados financieros, los cuales son la representación estructurada de la situación financiera a una fecha determinada y los resultados de operación y los flujos de efectivo de una entidad por un *periodo contable*; presentan información de una entidad que es útil al usuario en el proceso de la toma de sus decisiones económicas; por consiguiente, los estados financieros básicos deben proveer información sobre la evolución de:
- a) los activos,
 - b) los pasivos,
 - c) los ingresos y costos o gastos,
 - d) la utilidad o pérdida integral,
 - e) los cambios en el patrimonio,
 - f) los cambios en el capital, y
 - g) los flujos de efectivo.
- 35.2** Los estados financieros proveen información sobre transacciones y otros eventos vistos desde la perspectiva de la entidad informante y no desde el punto de vista de un grupo particular de usuarios.
- 35.3** Los estados financieros básicos que responden a las necesidades comunes del usuario y a al objetivo de los estados financieros, son:
- a) *estado de situación financiera* – es el estado financiero básico que muestra información relativa a los recursos (activos) y fuentes de financiamiento (pasivos y capital o patrimonio) de la entidad a una fecha determinada;

- b) *estado de resultado integral* – es el *estado financiero* básico para entidades lucrativas que muestra la información relativa a los ingresos, costos y gastos, así como a la utilidad neta y al resultado integral de una entidad durante un *periodo contable*;
- c) *estado de actividades* – es el estado financiero básico para entidades con propósitos no lucrativos que muestra la información relativa a sus ingresos costos y gastos, así como al cambio neto en el patrimonio contable en un periodo contable;
- d) *estado de cambios en el capital contable* – es el estado financiero básico para las entidades lucrativas que muestra los movimientos entre los saldos iniciales y finales del capital contribuido y del capital ganado durante un periodo contable; y
- e) *estado de flujos de efectivo* – es el estado financiero básico que muestra información acerca de las entradas y salidas de efectivo de una entidad durante un periodo contable.

35.4 Las notas a los estados financieros son parte integrante de los mismos y su objeto es complementarlos con información relevante; revelan las políticas, así como, los métodos, supuestos y juicios utilizados al estimar los montos presentados en los estados financieros.

35.5 La información sobre la naturaleza y montos de los recursos y obligaciones puede ayudar a los usuarios a identificar las fuerzas y debilidades de la entidad. Esa información puede ayudarlos a evaluar la liquidez y solvencia, sus necesidades de financiamiento adicional y qué tan probable es obtenerlo. Esa información puede ayudar a evaluar la eficacia y eficiencia de la administración de los recursos de la entidad. La información sobre las prioridades y requerimientos de pago de las obligaciones ayuda a visualizar cómo los flujos de efectivo serán aplicados a las mismas.

35.6 La evaluación por el usuario de las expectativas de flujos de efectivo futuros depende de los distintos recursos económicos de la entidad. Algunos flujos de efectivo provienen directamente de recursos económicos existentes, tal como las cuentas por cobrar; otros provienen del uso de varios recursos en forma combinada para producir y mercadear bienes y servicios a los clientes. Aun cuando esos flujos de efectivo no pueden ser identificados directamente con recursos económicos individuales, los usuarios de los estados financieros necesitan conocer el monto y naturaleza de los recursos disponibles para uso en las operaciones de la entidad.

35.7 Los cambios en los recursos económicos y en las obligaciones provienen de las transacciones y de otros eventos que han afectado económicamente a la entidad, tales como la emisión de capital o deuda. Para poder evaluar adecuadamente las expectativas de flujos de efectivo futuros hacia la entidad y su uso eficaz y eficiente de los recursos económicos de la entidad, los usuarios deben poder identificar esos cambios.

35.8 La información sobre el resultado logrado por una entidad ayuda a entender a los usuarios el rendimiento que la entidad ha producido con sus recursos económicos y a evaluar el uso eficaz y eficiente de los recursos económicos de la entidad. La información sobre la variabilidad y componentes del rendimiento es también importante para evaluar las

expectativas de los flujos de efectivo futuros. Información sobre el desempeño pasado de una entidad y cómo la administración utilizó eficaz y eficientemente los recursos económicos es también útil para pronosticar los rendimientos futuros de los mismos.

- 35.9** El reconocimiento con base en lo devengado muestra los efectos de las transacciones y otros eventos sobre los recursos económicos y obligaciones de una entidad en el periodo en que éstos ocurren, aun cuando los cobros y los pagos ocurran en periodos distintos. Esto es importante pues la información sobre los recursos económicos y obligaciones de una entidad y los cambios en los mismos proporcionan una mejor base para evaluar el desempeño pasado y futuro de la entidad que la sola información sobre cobros y pagos durante el periodo.
- 35.10** La información sobre el resultado logrado por la entidad durante el periodo, reflejado por los cambios en los recursos económicos y en sus obligaciones durante un periodo, distintas de la obtención de recursos de inversionistas y acreedores es útil para evaluar la capacidad de la entidad de generar flujos de efectivo en el pasado y en el futuro. Esa información indica cómo la entidad ha incrementado sus recursos económicos y, por lo tanto, su capacidad de generar flujos de efectivo a través de sus operaciones, en lugar de obtenerlos de los inversionistas y acreedores, así como para evaluar la administración eficaz y eficiente de los recursos económicos.
- 35.11** La información sobre el resultado logrado por la entidad durante un periodo puede también indicar cómo ciertos eventos, tales como cambios en precios de mercado o de tasas de interés han incrementado o reducido los recursos económicos y obligaciones de la entidad, afectando por lo tanto la capacidad de la entidad de generar flujos de efectivo.
- 35.12** La información sobre los flujos de efectivo de una entidad durante un periodo también ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de una entidad de generar flujos de efectivo y de administrarlos eficaz y eficientemente. Esa información indica cómo la entidad obtiene y desembolsa efectivo, se financia, paga sus deudas y paga dividendos a sus inversionistas y otros factores que pueden afectar la solvencia y estabilidad de la entidad. Información sobre flujos de efectivo ayuda a los usuarios a entender las operaciones de la entidad, evaluar sus actividades de inversión y financiamiento, evaluar su liquidez y solvencia e interpretar otra información sobre su desempeño.
- 35.13** Los recursos económicos y obligaciones de una entidad pueden cambiar por razones distintas a su desempeño, tales como transacciones de capital o deuda. Esta información permite a los usuarios un completo entendimiento de por qué los recursos económicos y obligaciones cambiaron y de las implicaciones de dichos cambios sobre su desempeño futuro.
- 35.14** La información sobre la eficacia y eficiencia con que la administración ha utilizado en forma responsable los recursos económicos de la entidad servirá de base para pronosticar esa actividad futura. Por lo tanto, puede ser útil para evaluar las perspectivas de flujos de efectivo futuros.

- 35.15** Ejemplos de las responsabilidades de la administración al utilizar los recursos económicos de la entidad incluyen proteger dichos recursos de efectos económicos desfavorables, tales como cambios en precios y tecnológicos, y asegurarse de que la entidad cumple con las leyes y regulaciones aplicables, así como acuerdos contractuales.

36 Limitaciones en el uso de los estados financieros

- 36.1** El usuario de una entidad debe tener presente las siguientes limitaciones de los estados financieros:
- a) las transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, son reconocidos conforme a normas particulares que pueden ser aplicadas con diferentes métodos, lo cual puede afectar la comparabilidad;
 - b) los estados financieros, especialmente el estado de situación financiera, presentan el valor contable de los recursos y obligaciones de la entidad, cuantificados confiablemente con base en las NIF y no pretenden presentar el valor razonable de la entidad en su conjunto. Por ende, los estados financieros no reconocen otros elementos esenciales de la entidad, tales como los recursos humanos o capital intelectual, el prestigio del producto, valor de la marca y de la cartera de clientes, el mercado, etc.; y
 - c) están basados en algunas estimaciones y juicios que son elaborados considerando los cortes de periodos contables, motivo por el cual no pretenden ser exactos.

37 Concepto del periodo contable

- 37.1** Los efectos derivados de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad deben identificarse con un periodo convencionalmente determinado (periodo contable), a fin de informar en forma periódica la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad.
- 37.2** La necesidad de circunscribir los estados financieros a una fecha o a un periodo determinado surge de las exigencias del ambiente de negocios, el cual requiere de evaluaciones periódicas del desempeño financiero de las entidades, dado que al ser la vida de un negocio en marcha indefinida, es necesario tener información a intervalos adecuados, para juzgar la situación financiera a cierta fecha y el desempeño de la entidad por un periodo, así como para evaluar el uso eficiente y eficaz de los recursos confiados a la administración.
- 37.3** El concepto de *periodo contable* asume que la actividad económica de la entidad, la cual tiene una existencia indefinida, puede ser dividida en periodos convencionales, los cuales varían en extensión, para presentar la situación financiera, los resultados de operación, los cambios en el capital y los flujos de efectivo, incluyendo operaciones que, si bien no han concluido totalmente, ya han afectado económicamente a la entidad.

- 37.4** Para este fin, se establece que el periodo contable sea equivalente a un ciclo normal de operaciones de la entidad, cuando este sea igual o mayor a un año; cuando el ciclo sea menor a un año o no pueda identificarse, debe considerarse como periodo contable un ejercicio social de la entidad que no exceda de un año. El ciclo normal de operaciones de una entidad industrial o comercial es el tiempo comprendido entre la adquisición de inventarios, su procesamiento, su venta y la cobranza de esta última. El ciclo normal de operaciones de una entidad de servicios o financiera se define convencionalmente como de un año.
- 37.5** La necesidad de efectuar cortes convencionales en la vida de la entidad facilita, entre otras cosas, que:
- a) se delimite la información financiera, reconociendo en el periodo que corresponde las operaciones que se han devengado, aun cuando se vayan a realizar para efectos contables en periodos futuros;
 - b) se reflejen oportunamente y se asocien con el periodo en el que ocurren las operaciones que lleva a cabo una entidad, susceptibles de ser cuantificadas;
 - c) se tomen decisiones económicas sobre los aspectos financieros de la entidad, así como sobre su continuidad;
 - d) se muestren en forma separada en el estado de situación financiera, los activos y pasivos de acuerdo con su disponibilidad o exigibilidad, respectivamente; y
 - e) se elaboren estimaciones contables, que aun cuando existan incertidumbres en cuanto a su monto, fecha de pago y beneficiario, se tienen que reconocer contablemente por considerarse devengadas.
- 37.6** La elaboración de estimaciones contables es una parte esencial del proceso de elaboración de la información financiera para reconocer aquellas transacciones y otros eventos, cuyos efectos no están totalmente concluidos a la fecha de los estados financieros, lo cual le otorga a una parte de la información financiera un carácter provisional. Su determinación requiere del empleo del juicio profesional y deben basarse en la información disponible que tenga la entidad en ese momento; asimismo, deben ser revisadas si cambian las circunstancias en las que se basó su determinación.
- 37.7** Para permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar cambios y tendencias, los estados financieros también proveen información financiera comparativa, por lo menos de un ejercicio anterior.
- 37.8** La devengación en cada periodo contable considera tres situaciones:
- a) reconocimiento de activos y pasivos de los que se devengarán ingresos o gastos en un futuro para su adecuado enfrentamiento en resultados;

- b) reconocimiento en resultados de ingresos y gastos devengados, aun cuando no se hayan cobrado o pagado todavía; y
- c) reconocimiento de entradas y salidas de efectivo con su reconocimiento directo en resultados.

37.9 Debe revelarse en los estados financieros información sobre transacciones futuras posibles y otros posibles eventos futuros si:

- a) está relacionada con los activos y pasivos de la entidad (incluyendo activos y pasivos aún no reconocidos) que existen al final del periodo o existieron durante el mismo, o con ingresos o gastos de dicho periodo; y
- b) la información es útil para los usuarios de los estados financieros.

Por ejemplo, si un activo o pasivo se valúa estimando flujos de efectivo futuros, información de cómo se estimaron los flujos de efectivo futuros puede ayudar a los usuarios a entender la valuación utilizada. Sin embargo, los estados financieros no suelen proveer otro tipo de información prospectiva, tal como explicaciones sobre las expectativas de la gerencia y estrategias de la entidad.

37.10 Los estados financieros deben incluir información sobre transacciones y otros eventos que ocurrieron después del cierre si esa información es necesaria para cumplir con el objetivo de los estados financieros.

38 Tipos de estados financieros

38.1 Para satisfacer las necesidades de los usuarios existen varios tipos de estados financieros: los estados financieros consolidados, los estados financieros no consolidados de una entidad tenedora y los estados financieros combinados.

38.2 Los estados financieros consolidados son aquellos que abarcan a todas las entidades que conforman a una entidad económica, o sea los de todas las entidades que son administradas por un único centro de control.

38.3 Los estados financieros no consolidados son los que corresponden a una entidad controladora en lo individual, es decir, sin incluir los de sus subsidiarias. Esta información puede ser útil para ciertos usuarios cuando estos requieren información para efectos de la entidad legal y cuando los montos que pueden ser distribuidos a los dueños de la entidad son sólo los correspondientes a las utilidades propias de la entidad controladora.

38.4 La información provista en los estados financieros no consolidados no es generalmente suficiente para cumplir las necesidades de los usuarios. Por lo tanto, los estados financieros

individuales no son un sustituto de los estados financieros consolidados y su emisión es solamente adecuada cuando se preparan en adición a los estados financieros consolidados.

- 38.5** Cuando una entidad informante se integra por dos o más entidades que no están ligadas por una relación de entidad controladora a subsidiaria, los estados financieros de la entidad informante se denominan estados financieros combinados. Por ejemplo, puede tratarse de varias entidades que tienen un mismo dueño, pero no están bajo una entidad controladora, las entidades de un segmento de actividad de un conglomerado o de un segmento geográfico, o un conjunto de entidades que se dedican a una misma actividad, como las distribuidoras independientes de una entidad manufacturera.

39 Entidades con propósitos no lucrativos

- 39.1** La información financiera debe servirle al usuario de una entidad con propósitos no lucrativos, además de lo mencionado en el párrafo 35.1, para:

- a) evaluar si con la asignación actual de recursos, estas organizaciones pueden continuar logrando sus objetivos operativos en el largo plazo a un nivel satisfactorio para los patrocinadores, los beneficiarios, la economía o la sociedad y, por tanto, si los recursos disponibles son suficientes para proporcionar servicios y lograr sus fines sociales. Las decisiones de los patrocinadores relacionadas con la entrega potencial de recursos incluyen expectativas respecto a los servicios a prestar por la organización en el futuro, las cuales, generalmente, están basadas, al menos en parte, en las evaluaciones del desarrollo de la entidad; y
- b) analizar si se mantienen niveles apropiados de patrocinios y donaciones para seguir proporcionando sus servicios de manera satisfactoria y, por ende, facilitar llegar a una conclusión sobre la continuidad de la entidad en el futuro.

- 39.2** Para las entidades con propósitos no lucrativos se debe tener presente, en adición a lo mencionado en el párrafo 36.1, las siguientes limitaciones en el uso de los estados financieros:

- a) los precios de venta de productos o servicios prestados pueden ser menores a su costo o sin cargo alguno al beneficiario y, por tanto, el nivel de ingresos puede no ser representativo del desarrollo de las actividades de la entidad;
- b) los ingresos recibidos por la entidad con propósitos no lucrativos no compensan necesariamente sus costos, lo cual no permite concluir sobre la eficiencia de la entidad; y
- c) los estados financieros pueden no presentar ciertos activos y pasivos, así como, ingresos, costos y gastos que pudieran derivar de servicios de voluntarios efectuados por su cuenta, así como algunas contribuciones en especie efectuadas por los mismos y, por tanto, estos pueden no ser representativos de todos los recursos que maneja la entidad no lucrativa.

- 39.3** Para que el usuario pueda evaluar la efectividad y eficiencia de los servicios de las entidades con propósitos no lucrativos, debe agregarse información estadística y narrativa sobre aspectos no financieros, que pueda permitir a dicho usuario formarse un juicio apropiado acerca de los objetivos logrados por la entidad, como complemento a la información contenida en los estados financieros.

40 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

41 Aspectos generales

41.1 La utilidad como característica fundamental de los estados financieros, es la cualidad de satisfacer las necesidades comunes de los usuarios y constituye el punto de partida para derivar las características cualitativas restantes, las cuales se clasifican en:

- a) características primarias; y
- b) características secundarias.

41.2 Las características cualitativas primarias de los estados financieros son la *relevancia* y la *representación fiel*; existen otras características secundarias que, al aplicarse, mejoran la utilidad de las características primarias para la toma de decisiones.

41.3 Las características cualitativas secundarias son la *comparabilidad*, la *verificabilidad*, la *oportunidad* y la *comprensibilidad*; las cuales ayudan a mejorar la utilidad de la información, que tanto es relevante como provee una representación fiel de lo que pretende representar. Las características cualitativas secundarias también pueden ayudar a determinar cuál alternativa debe usarse para representar una transacción u otro evento si se considera que todas las alternativas proveen información relevante equivalente y una representación fiel equivalente de dicha transacción u otro evento.

41.4 En la aplicación de las características cualitativas primarias y secundarias es necesario encontrar un equilibrio entre ellas para satisfacer adecuadamente las necesidades de los usuarios y así cumplir con el objetivo de los estados financieros.

41.5 Para que los estados financieros sean útiles, deben contener información relevante y que represente fielmente las transacciones y otros eventos que han afectado económicamente a la entidad. La utilidad de los estados financieros se mejora si son comparables, verificables, oportunos y comprensibles

42 Características cualitativas primarias

42.1 Relevancia

42.1.1 Los estados financieros son relevantes cuando influyen en la toma de decisiones económicas de quienes los utilizan. Para que los estados financieros sean relevantes deben:

- a) servir de base en la elaboración de predicciones y en su confirmación (*valor de predicción y confirmación*); y
- b) mostrar los aspectos más significativos de la entidad reconocidos contablemente (*importancia relativa*).

Valor de predicción y confirmación

- 42.1.2** Los estados financieros deben contener elementos suficientes para coadyuvar a los usuarios a realizar predicciones; asimismo, deben servir para confirmar o modificar las expectativas o predicciones anteriormente formuladas, permitiendo a los usuarios evaluar la certeza y precisión de dicha información.
- 42.1.3** La predicción y la confirmación se dan en diferentes momentos, pero forman parte de un mismo proceso, ya que sin el conocimiento del pasado las predicciones carecen de fundamento y sin un análisis posterior, no se pueden confirmar. Para servir de base en la elaboración de predicciones, la información contenida en los estados financieros no necesita estar explícitamente en forma de datos prospectivos. Sin embargo, la capacidad de hacer predicciones a partir de los estados financieros puede acrecentarse por la manera como es presentada la información sobre las transacciones y otros eventos, que han afectado económicamente a la entidad.

Importancia relativa

- 42.1.4** La información que aparece en los estados financieros debe mostrar todas las transacciones y otros eventos que afectaron económicamente a la entidad. La información tiene importancia relativa si existe el riesgo de que su omisión o presentación errónea afecte la percepción de los usuarios para su toma de decisiones. Por consiguiente, existe poca importancia relativa en aquellas circunstancias en las que las transacciones u otros eventos son triviales.
- 42.1.5** La importancia relativa de una determinada información no sólo depende de su cuantía, sino también de las circunstancias alrededor de ella; en estos casos, se requiere del juicio profesional para evaluar cada situación particular.
- 42.1.6** La importancia relativa tiene una extensa gama de posibilidades de juicio, según sean las circunstancias particulares en las que se reconoce una transacción u otro evento en los estados financieros. Por lo anterior, no es posible establecer con exactitud en las NIF los parámetros que definan la importancia de una transacción u otro evento, con mayor razón, si se considera la existencia de las siguientes limitaciones de orden práctico:
 - a) es difícil establecer una línea general que delimite los hechos que tienen importancia y los que no la tienen;

- b) no es posible establecer parámetros aplicables para todas las entidades en todas las circunstancias;
- c) los efectos económicos futuros derivados de una transacción u otro evento no siempre se pueden determinar;
- d) existen situaciones que no pueden expresarse en cifras monetarias en un momento dado, pero que en el transcurso del tiempo podrían tener un impacto significativo en la información que muestran los estados financieros; y
- e) los factores que determinan lo significativo de un hecho económico en cierto momento, pueden cambiar considerablemente en el futuro, otorgándole una mayor o menor importancia relativa.

42.1.7 La importancia relativa no depende exclusivamente del importe de una transacción u otro evento, sino también de la posibilidad de que esta influya en la interpretación de los usuarios de la información financiera, considerando todas las circunstancias. Ello implica que la evaluación de la importancia relativa debe regirse por el ejercicio del juicio profesional ante las circunstancias que inciden en cada situación concreta y no por cuantificaciones preestablecidas. Por esta razón, la importancia relativa no depende del establecimiento de parámetros, umbrales o reglas precisas, pues el juicio profesional constituye la mejor base para decidir sobre el significado de los hechos que tienen lugar en el curso normal de las operaciones de la entidad.

42.1.8 La evaluación de la importancia relativa debe hacerse en el marco de las características cualitativas y tomando en cuenta su efecto en los estados financieros. A continuación, se proporcionan algunos elementos para determinar la importancia relativa de una transacción u otro evento, en atención a aspectos cuantitativos y cualitativos.

Importancia relativa en atención a aspectos cuantitativos o monto de la partida

42.1.9 Aparentemente es posible definir la importancia relativa de una transacción u otro evento en un contexto general atendiendo simplemente a su monto; sin embargo, es necesario tomar en cuenta que un mismo monto puede ser significativo en el contexto de una entidad pequeña y no serlo en una entidad de gran magnitud.

42.1.10 Tomando en cuenta lo anterior, resulta fundamental seleccionar las bases adecuadas para llevar a cabo las evaluaciones correspondientes. Al respecto, las siguientes consideraciones pueden contribuir a definir tales criterios:

- a) la proporción que guarda una partida en los estados financieros en conjunto o bien en el total del rubro del que forma parte o debería formar parte;
- b) la proporción que guarda una partida con otras partidas relacionadas;

- c) la proporción que guarda una partida con el monto correspondiente a años anteriores y el que se estima representará en años futuros;
- d) considerar el efecto en los estados financieros de todas aquellas partidas que individualmente no representan una proporción sustancial, pero sí en su conjunto; y
- e) existen partidas que deben presentarse por separado, o bien en forma compensada. La evaluación de la importancia relativa en estos casos debe hacerse considerando las partidas en forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación.

Importancia relativa en atención a aspectos cualitativos

42.1.11 En ocasiones, la importancia relativa de cierta información debe evaluarse en términos cualitativos atendiendo a la importancia de una determinada transacción o de otro evento en forma específica, así como a su naturaleza misma, ya que un importe de escasa cuantía puede ser poco significativo cuando se origina de una situación o de una transacción habitual, pero el mismo importe puede cobrar importancia relativa cuando proviene de una situación anormal o inusual.

42.1.12 Para evaluar la importancia relativa de una transacción u otro evento debe tomarse en cuenta si:

- a) se refiere a una situación de carácter no usual;
- b) influye sensiblemente en la determinación de los resultados del ejercicio;
- c) está sujeto a un hecho futuro o condición;
- d) no afecta por el momento, pero en el futuro pudiera afectar;
- e) su presentación obedece a leyes, reglamentos, disposiciones oficiales o contractuales;
- f) corresponde a transacciones con partes relacionadas; o
- g) es trascendente debido a su naturaleza, independientemente de su monto.

42.2 Representación fiel

42.2.1 Los estados financieros son una representación fiel de las transacciones y otros eventos cuando su expresión es congruente con la sustancia económica de los mismos. Para lograr una representación fiel, los estados financieros deben:

- a) reflejar correctamente transacciones y otros eventos realmente sucedidos;
- b) encontrarse libre de sesgo o prejuicio (neutralidad); y

- c) contener toda aquella información que ejerza influencia en la toma de decisiones de los usuarios generales (información completa).

- 42.2.2** Para que los estados financieros tengan una representación fiel, debe existir una concordancia entre su contenido y las transacciones y otros eventos que han afectado económicamente a la entidad.
- 42.2.3** En algunos casos los estados financieros están sujetos a cierto riesgo de no ser el reflejo adecuado de lo que pretende representar. Esto no sólo puede deberse a un sesgo o prejuicio, sino también a las circunstancias inherentes al reconocimiento contable, que dificultan, por ejemplo, la identificación de las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad, a causa de las incertidumbres inherentes.
- 42.2.4** Los estados financieros pretenden representar efectos económicos en palabras y números. Para ser útiles, los estados financieros no sólo deben presentar transacciones y otros eventos relevantes, sino también deben presentar fielmente la sustancia económica de los mismos. En muchas circunstancias, la sustancia de una transacción u otro evento y su forma legal son las mismas. Si no fueran las mismas, el proveer información sólo respecto de la forma legal no representaría fielmente la transacción u otro evento.

Veracidad

- 42.2.5** Para que la información financiera contenida en los estados financieros sea veraz y libre de error, esta debe reflejar transacciones y otros eventos realmente sucedidos. La veracidad respalda la confianza y credibilidad del usuario de los estados financieros.
- 42.2.6** La representación fiel no significa precisión en todos los aspectos. Libre de error significa que es correcta, es decir, que no hay distorsiones u omisiones en la representación de la transacción u otro evento, y el proceso utilizado para generar la información reportada ha sido seleccionado y aplicado sin errores en el proceso; por ejemplo, no puede determinarse si una estimación de un precio o valor no observable es preciso o no. Sin embargo, una representación de dicha estimación puede ser fiel si el importe se describe clara y correctamente, se explican la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores en la selección y aplicación de un proceso apropiado para el desarrollo de la estimación.
- 42.2.7** Cuando importes monetarios en los estados financieros no pueden determinarse directamente y es necesario estimarlos, surge incertidumbre en la valuación. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no disminuye la utilidad de la información si las estimaciones se representan y se explican clara y correctamente. Un nivel alto de incertidumbre en la valuación no necesariamente evita que dicha estimación provea información útil.

Neutralidad

- 42.2.8** Los estados financieros deben ser neutrales e imparciales, es decir, no deben ser subjetivos o estar manipulados o distorsionados para beneficio de algún o algunos grupos o sectores, que puedan perseguir intereses particulares diferentes a los del usuario de los estados financieros.
- 42.2.9** Los estados financieros deben estar libres de sesgo, es decir, no deben estar influidos por juicios que produzcan un resultado predeterminado; de lo contrario, la información pierde neutralidad. Información neutral no significa información sin propósito o influencia; por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.
- 42.2.10** La neutralidad es apoyada por el ejercicio del criterio prudencial, el cual es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre, lo cual significa que los activos e ingresos no deben sobrevaluarse y que los pasivos y los gastos no deben subvaluarse. De la misma manera, el ejercicio del criterio prudencial no permite la subvaluación de activos o ingresos ni la sobrevaluación de pasivos o gastos. Dichas imprecisiones pueden resultar en la sobrevaluación o subvaluación de ingresos o gastos en periodos futuros.
- 42.2.11** El ejercicio del criterio prudencial no implica necesariamente una asimetría; por ejemplo, no es necesaria una evidencia mayor para apoyar el reconocimiento de activos o ingresos que para el reconocimiento de pasivos o gastos. Esta asimetría no es una característica cualitativa de la información financiera útil; no obstante, normas específicas pueden contener requerimientos de asimetría si esto es consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que se pretende representar.

Información completa

- 42.2.12** Para satisfacer las necesidades comunes del usuario, los estados financieros deben incluir todas las transacciones y otros eventos que afectaron económicamente a la entidad y expresarse en los estados financieros de forma clara y comprensible; adicionalmente, dentro de los límites de la importancia relativa, debe aplicarse un criterio de identificación y selección para destacar algunos conceptos al momento de ser informados en los estados financieros.
- 42.2.13** Información completa se refiere a la incorporación en los estados financieros y sus notas de información financiera relevante, necesaria para evaluar la situación financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo, cuidando que la cantidad de información no vaya en detrimento de su utilidad y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos para el usuario.

- 42.2.14** Para que la información sea completa debe cubrir las necesidades comunes de los usuarios. Por lo tanto, los estados financieros deben contener todos los elementos de juicio y sustancia necesarios para que las decisiones de los usuarios estén adecuadamente sustentadas.

42.3 Aplicación de las características cualitativas primarias

- 42.3.1** Para ser útil, la información debe ser relevante y tener una representación fiel de las transacciones y otros eventos que afectaron económicamente a la entidad. Ni la representación fiel de un fenómeno irrelevante, ni la falta de una representación fiel de un fenómeno relevante, ayuda a los usuarios en la toma de buenas decisiones.

- 42.3.2** El proceso más eficiente y efectivo para aplicar las características cualitativas primarias normalmente sería como sigue:

- a) primero, identificar la transacción u otro evento que se requiere informar;
- b) segundo, identificar el tipo de información más relevante sobre la transacción u otro evento;
- c) tercero, determinar si dicha información está disponible y si es una representación fiel de la transacción u otro evento.

Con lo anterior, el proceso de satisfacer las características cualitativas primarias se completa. Si no se encuentra disponible el tipo de información requerida, se repite el proceso con el siguiente tipo de información más relevante.

- 42.3.3** En algunos casos, un equilibrio entre las características cualitativas primarias puede ser necesario para cumplir con el objetivo de proveer información útil sobre transacciones y otros eventos. Por ejemplo, la información más relevante puede ser una estimación con mucha incertidumbre de valuación. En algunos casos, el nivel de incertidumbre de valuación involucrado en la estimación podría ser tan alto que sería cuestionable si esta proveerá una representación suficientemente fiel de la transacción u otro evento. En algunos de estos casos, la información más útil podría ser una estimación con mucha incertidumbre, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que la afectan; en otros casos, si dicha información no proveyera una representación suficientemente fiel de la transacción u otro evento, la información más útil podría incluir una estimación de otro tipo que es un poco menos relevante, pero está sujeta a menor incertidumbre de valuación. En circunstancias limitadas, podría no existir una estimación que provea información útil, en cuyo caso, sería necesario proveer información descriptiva de la situación.

43 Características cualitativas secundarias

43.1 Comparabilidad

43.1.1 La información financiera comparable debe permitir a los usuarios generales identificar y analizar las diferencias y similitudes con la información de la misma entidad y con la de otras entidades, identificando tendencias a lo largo del tiempo.

43.1.2 La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y entender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no se relaciona con una sola partida, puesto que una comparación requiere por lo menos dos partidas.

43.1.3 Los estados financieros deben cumplir con las NIF, dado que esto favorece sustancialmente su comparabilidad, al ser así uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de reconocimiento.

43.1.4 La aplicación del postulado básico de consistencia coadyuva a la obtención de información financiera comparable, mientras que la comparación que se realiza entre información preparada con diferentes criterios o métodos contables pierde comparabilidad. De acuerdo con el párrafo 29.1, la consistencia implica:

“Una entidad debe seguir un mismo tratamiento contable en transacciones u otros eventos similares, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la sustancia económica de dichas transacciones y eventos.”

43.1.5 Una vez adoptado un determinado tratamiento contable, este debe mantenerse en el tiempo, en tanto no se altere la naturaleza de la transacción u otro evento o, en su caso, las bases que motivaron su elección; sin embargo, si procede un cambio justificado que afecte la comparabilidad de la información financiera, debe cumplirse para este efecto con lo dispuesto por las NIF particulares.

43.1.6 La consistencia y la comparabilidad están relacionadas, pero no son lo mismo. La consistencia se refiere al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, o de periodo a periodo dentro de una entidad que informa, o en varias entidades en un solo periodo. La comparabilidad es la meta; la consistencia ayuda a lograr dicha meta.

43.1.7 La comparabilidad no es uniformidad. Para que la información sea comparable, cuestiones similares deben verse similares y cuestiones diferentes deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al hacer que cuestiones diferentes se vean similares, o que cuestiones similares se vean diferentes.

43.2 Verificabilidad

- 43.2.1** Para ser verificable la información financiera debe poder comprobarse y validarse.
- 43.2.2** La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información represente fielmente las transacciones y otros eventos que han afectado económicamente a la entidad. La verificabilidad significa que observadores distintos, expertos e independientes, puedan llegar a un consenso, aunque no necesariamente a un acuerdo completo, que una representación particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable; un rango de importes posibles, y las probabilidades relacionadas, también pueden ser verificado.
- 43.2.3** La verificación puede ser directa o indirecta. La directa significa corroborar un importe u otra representación a través de la observación directa, por ejemplo, al contar el efectivo. La indirecta significa corroborar los insumos de un modelo, una fórmula u otra técnica y recalculer los productos utilizando la misma metodología. Un ejemplo es la verificación del valor en libros del inventario al corroborar los insumos (las cantidades y los costos) y recalculer el inventario final utilizando la misma fórmula de asignación de costos (por ejemplo, usando el método de primeras entradas, primeras salidas)
- 43.2.4** El sistema de control interno ayuda a que la información financiera pueda ser sometida a verificación por cualquier interesado, utilizando para este fin información provista por la entidad o a través de fuentes de información externas.

43.3 Oportunidad

- 43.3.1** La información financiera debe emitirse a tiempo para que el usuario pueda utilizarla antes de que pierda su capacidad de influir en su toma de decisiones; no obstante, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa debido a que, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.
- 43.3.2** La información no presentada oportunamente pierde, total o parcialmente, su relevancia; sin embargo, cuando se presenta información financiera con anticipación, antes de que todos los aspectos atribuibles a una determinada transacción u otro evento relevante sean del todo conocidos, existe el riesgo de disminuir, por ejemplo, el nivel de confiabilidad de la información financiera, y con ello, reducir su utilidad

43.4 Comprensibilidad

- 43.4.1** Una cualidad esencial de la información proporcionada en los estados financieros es que se facilite su entendimiento para los usuarios. La clasificación, la caracterización y la presentación de información, de manera clara y concisa, la hace comprensible. Para este

propósito es fundamental que, a su vez, los usuarios tengan la capacidad de analizar la información financiera, así como, un conocimiento suficiente de las actividades económicas y de los negocios.

- 43.4.2** La información acerca de temas complejos que sea relevante no debe quedar excluida de los estados financieros o de sus notas, sólo porque sea difícil su comprensión; por el contrario, dicha información debe complementarse con una revelación apropiada a través de notas para facilitar su entendimiento.

43.5 Aplicación de las características cualitativas secundarias

- 43.5.1** Las características cualitativas secundarias deben maximizarse dentro de lo posible; sin embargo, las características cualitativas secundarias, individualmente o en su conjunto, no pueden hacer útil la información si esta no es relevante o no provee una representación fiel de las transacciones u otros eventos

- 43.5.2** La aplicación de las características cualitativas secundarias es un proceso iterativo que no sigue un orden prescrito. A veces, puede ser necesario disminuir la utilización de una característica cualitativa secundaria para maximizar otra característica cualitativa. Por ejemplo, una reducción temporal en la comparabilidad al presentar los efectos prospectivos mediante la aplicación de una nueva norma, podría valer la pena para mejorar la relevancia o la representación fiel. Las revelaciones apropiadas podrían compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

44 Restricciones a las características cualitativas

- 44.1** Las características cualitativas primarias de los estados financieros, así como las secundarias, encuentran en ocasiones algunas restricciones que dificultan la obtención de niveles óptimos de información adecuada para una u otra cualidad. Surgen así los conceptos de la *relación entre costo y beneficio* y el *equilibrio entre las características cualitativas*, que más que cualidades deseables de la información, actúan como restricciones o limitaciones a dichos niveles.

Relación entre costo y beneficio

- 44.2** La información financiera es útil para el proceso de toma de decisiones, pero, al mismo tiempo, su obtención origina costos.

- 44.3** Los beneficios derivados de la información deben exceder el costo de obtenerla. En la evaluación de beneficios y costos debe intervenir sustancialmente el juicio profesional. Aún más, los costos no necesariamente recaen en aquellos usuarios que disfrutan de los beneficios. Los beneficios también pueden ser disfrutados por usuarios distintos de aquéllos para los que se prepara la información. Por estas razones, es difícil aplicar una prueba de costo-beneficio en cada caso. Los emisores de normas de información financiera, los

preparadores de los estados financieros, así como los usuarios, deben estar conscientes de esta restricción.

- 44.4** Las NIF son los requisitos mínimos que deben cumplir los estados financieros y, por lo tanto, no puede cuestionarse su aplicación por razones de costo-beneficio.

Equilibrio entre las características cualitativas

- 44.5** En la práctica, es necesario obtener un equilibrio apropiado entre las características cualitativas para cumplir con el objetivo de los estados financieros. Ello implica que su cumplimiento debe dirigirse a la búsqueda de un punto óptimo, más que hacia la consecución de niveles máximos de todas las características cualitativas, cuestión que requiere de la aplicación adecuada del juicio profesional en cada caso específico.

50 ELEMENTOS BÁSICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

51 Estado de situación financiera

51.1 General

51.1.1 El estado de situación financiera es emitido tanto por las entidades lucrativas como por las entidades que tienen propósitos no lucrativos y se conforma por los siguientes elementos básicos: activos, pasivos y capital contable (para entidades lucrativas) o patrimonio contable (para entidades con propósitos no lucrativos).

51.2 Activos

Definición

51.2.1 Un activo es un *recurso económico*, es decir, un *derecho* que tiene el potencial para producir *beneficios económicos futuros, controlado por una entidad, derivado de eventos pasados*.

Derecho

51.2.2 Los derechos que tienen potencial de producir beneficios económicos futuros incluyen:

- a) derechos que corresponden a la obligación de un tercero de entregar efectivo, bienes o servicios, derechos de intercambiar recursos económicos en términos favorables y derechos para recibir recursos económicos de un tercero, si un evento incierto ocurre; y
- b) derechos sobre bienes tangibles e intangibles que no corresponden a una obligación de un tercero (tales como los relativos a inventarios, propiedades, planta y equipo, o propiedad intelectual que permiten utilizarlos).

51.2.3 Muchos derechos son establecidos por ley, contratos u otros medios legales. Por ejemplo, aquellos que permiten poseer o rentar un bien, poseer un instrumento de deuda o de capital o poseer un activo intangible como una patente. Asimismo, una entidad puede obtener derechos de otras maneras, como los que obtiene al adquirir o desarrollar intangibles o mediante la obligación de otra parte que debe actuar en forma consistente con sus prácticas acostumbradas, políticas publicadas o pronunciamientos específicos.

51.2.4 Algunos bienes o servicios, tales como servicios de empleados, son consumidos al recibirlos, por lo que el derecho a ellos existe mientras son consumidos.

51.2.5 No todos los derechos que tiene una entidad son un activo, pues solo podrán serlo aquellos de los que se esperan fundamente beneficios económicos futuros para la entidad y no para

terceros y ser controlados por la entidad; por ejemplo, derechos a utilizar servicios públicos o conocimientos que son del dominio público no son típicamente activos de una entidad.

- 51.2.6** Una entidad no puede tener derecho a obtener beneficios económicos de sí misma. Por ejemplo, instrumentos financieros emitidos y recomprados por la misma entidad no representan un activo al no ser un recurso económico. Asimismo, instrumentos financieros emitidos por una entidad del grupo y adquiridos por otra del mismo grupo no representan un recurso económico de la entidad consolidada.
- 51.2.7** Cada uno de los derechos de la entidad es un activo diferente; sin embargo, pueden ser tratados contablemente en una sola unidad de cuenta como si fuera un solo activo. Por ejemplo, la propiedad legal de un bien puede originar derechos a utilizarlo, venderlo, rentarlo y otros.
- 51.2.8** En muchos casos, el conjunto de derechos originado por la propiedad de un bien es reconocido como un solo activo, aun cuando, conceptualmente, el recurso económico es el conjunto de derechos y no el bien; sin embargo, describir el conjunto de derechos como el bien, frecuentemente proporciona una representación fiel de los derechos de una forma más concisa y entendible.
- 51.2.9** En algunos casos es incierto si existe un derecho, como cuando existe una disputa sobre si se tiene el derecho a recibir los beneficios económicos de un tercero y, hasta que la incertidumbre se resuelva a favor, se determina que existe un derecho y un activo. En tanto no desaparezca la incertidumbre existe un activo contingente.
- 51.2.10** Un activo contingente es aquél surgido a raíz de eventos pasados, cuya posible existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por lo tanto, este tipo de derechos no cumple esencialmente con las características de un activo.

Potencial para producir beneficios económicos futuros

- 51.2.11** Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos futuros, sin que sea seguro, ni siquiera probable, que los va a producir. Sólo es necesario que exista y que, en alguna circunstancia, tendrá el potencial de producir beneficios económicos que no estarán disponibles para terceros.
- 51.2.12** Un derecho puede ser un recurso económico, y por tanto un activo, aun cuando la probabilidad de que produzca beneficios económicos sea baja. Esa baja probabilidad puede afectar las decisiones sobre qué información proveer sobre el activo, cómo hacerlo y hasta si éste debe reconocerse y cómo valorarse.

- 51.2.13** Un recurso económico puede generar recursos económicos para una entidad permitiendo que reciba flujos de efectivo contractuales u otros recursos económicos, al intercambiar recursos económicos con un tercero bajo condiciones favorables, al producir flujos de efectivo o evitar erogaciones al producir bienes o prestar servicios, al incrementar el valor de otro recurso económico, al rentar o vender el recurso económico, y puede extinguir pasivos transfiriendo recursos económicos.
- 51.2.14** Aun cuando el valor de un recurso económico se debe a su potencial presente de producir beneficios económicos futuros, el recurso es el derecho presente que contiene ese potencial y no los beneficios económicos futuros que ese derecho puede producir. Por ejemplo, si el valor de una opción se debe a su potencial de producir beneficios económicos futuros al ejercerla, el recurso económico es el derecho presente de poder ejercerla en el futuro.
- 51.2.15** Existe una relación cercana entre hacer una erogación y adquirir activos, pero no necesariamente coinciden. Una erogación puede proveer evidencia de que se buscan beneficios económicos futuros, pero no es una prueba de que la entidad ha obtenido un activo. Asimismo, la ausencia de una erogación no impide que una partida califique como activo, pues este puede originarse por derechos que un gobierno o un tercero han donado a la entidad.
- 51.2.16** La vida de un activo está limitada por su potencial de producir beneficios económicos futuros; cuando este potencial se pierde parcial o totalmente, debe procederse a eliminar parcial o totalmente el activo.

Controlado por una entidad

- 51.2.17** Un activo es controlado por una entidad, cuando esta tiene el derecho de obtener para sí misma, los beneficios económicos futuros que derivan del activo y de restringir el acceso de terceros a dichos beneficios. Todo activo es controlado por una entidad determinada, por lo que no puede ser controlado simultáneamente por otra entidad.
- 51.2.18** El control enlaza un recurso económico con la entidad. Evaluar si este existe permite identificar el recurso económico a reconocer. Por ejemplo, una entidad puede controlar una parte proporcional de un activo sin tener su propiedad mediante un arrendamiento. En este caso, el recurso económico es solo la parte del activo que controla y no la otra parte.
- 51.2.19** Una entidad tiene la capacidad presente de utilizar un recurso económico si puede hacerlo dentro de sus actividades o puede permitir a un tercero hacerlo en las suyas.
- 51.2.20** El control de un recurso económico proviene normalmente de la capacidad de ejercer legalmente sus derechos; sin embargo, puede también surgir de la capacidad de una entidad de asegurarse que ella, y ninguna otra parte, podrá dirigir el uso del recurso económico y obtener sus beneficios. Por ejemplo, una entidad puede tener el derecho a utilizar

conocimientos que no son del dominio público y tiene la capacidad de mantenerlos restringidos aun cuando ese conocimiento no esté protegido por una patente.

- 51.2.21** Para controlar un recurso económico, la entidad debe asegurarse que los beneficios fluirán a ella, directa o indirectamente, y no a un tercero. Esto no implica que los recursos económicos producirán beneficios en todas las circunstancias, sino que, de hacerlo, la entidad es la que los recibirá.
- 51.2.22** Estar expuesto a variaciones significativas en los beneficios económicos quiere decir que la entidad controla el recurso económico, aun cuando este es sólo uno de los factores a considerar al evaluar el control.
- 51.2.23** En ocasiones una parte (el principal) hace que un tercero (un agente) actúe a su favor y beneficio, tal como cuando lo contrata para vender productos del principal. Aun cuando el agente tenga la custodia de los recursos económicos controlados por el principal, eso no significa que sean un activo del agente y el hecho de que tenga la obligación de transferirlos a un tercero no representa un pasivo para el agente ya que los recursos a transferir son del principal.

Como resultado de eventos pasados

- 51.2.24** Todo activo debe ser resultado de eventos que han ocurrido en el pasado; por lo tanto, aquellos que se espera ocurran en el futuro, no representan un activo, pues no han afectado económicamente a la entidad.

51.3 Pasivos

Definición

- 51.3.1** Un pasivo es una *obligación presente* de una entidad *de transferir recursos económicos* como resultado de *eventos pasados*.

Obligación presente

- 51.3.2** Es una exigencia económica (asumida o por contrato o por ley) identificada en el momento presente, de cumplir en el futuro con una responsabilidad adquirida por la entidad.
- 51.3.3** Una obligación presente siempre implica la existencia, a la fecha del estado de situación financiera, de una contraparte o de un tercero con el que se ha contraído la misma, independientemente de que se conozca o no su identidad, puesto que la obligación puede muy bien ser con el público en general. La obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar.

- 51.3.4** Si una entidad tiene una obligación de transferir un recurso económico, un tercero tiene el derecho a recibirlo; sin embargo, esto no significa que el tercero deba reconocer un activo por el mismo monto, pues las NIF pueden establecer criterios distintos para el pasivo por una parte y el activo de la otra, en atención a decisiones para seleccionar la información más relevante de lo que se quiere representar.
- 51.3.5** Muchas obligaciones surgen de contratos, leyes u otros medios legales y son legalmente ejecutables por la parte o partes a quienes se adeudan. Además, algunas obligaciones pueden surgir de prácticas habituales de la entidad, políticas publicadas o pronunciamientos específicos si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar en forma inconsistente con las mismas. Estas obligaciones se conocen como obligaciones asumidas.
- 51.3.6** En ciertos casos las obligaciones de una entidad de transferir recursos económicos se condicionan a ciertas acciones futuras que la entidad puede tomar, las cuales pueden incluir, operar un cierto tipo de negocio o en un cierto mercado en una fecha futura especificada o ejercer distintas opciones dentro de un contrato. En esos casos la entidad tiene un pasivo si no tiene la capacidad práctica de evitar llevar a cabo dichas acciones.
- 51.3.7** La conclusión de que es apropiado preparar los estados financieros bajo la base de negocio en marcha también implica que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar transferir recursos económicos, lo cual sólo podría ocurrir al suspender operaciones o liquidar a la entidad.
- 51.3.8** Los factores a considerar para evaluar si la entidad tiene la capacidad práctica de evitar transferir recursos económicos dependen de la naturaleza de las obligaciones. Por ejemplo, en ocasiones las medidas para evitar una transferencia pueden originar consecuencias económicas adversas superiores al monto de recursos a transferir. Ni la intención de no hacer una transferencia, ni la probabilidad de no hacerla, son una razón para concluir que la entidad tiene la capacidad práctica de evitar la transferencia.
- 51.3.9** En algunos casos es incierto si una obligación existe, como cuando un tercero exige una compensación por una presunta acción de la entidad que considera indebida, pues puede ser incierto si la acción ocurrió, si es responsabilidad de la entidad o no es claro cómo se aplica la ley. Hasta en tanto esa incertidumbre es resuelta, por ejemplo, por una decisión judicial, es incierto si esa obligación existe y consecuentemente si existe un pasivo.

Transferencia de recursos económicos

- 51.3.10** Para que exista el potencial de la obligación de transferir recursos económicos no es necesario que exista certeza, ni siquiera probabilidad, que la entidad estará obligada a transferirlos, pues esta puede ser requerida sólo en ciertas circunstancias, por ejemplo, cuando un evento futuro incierto ocurra. Una obligación existe cuando, por lo menos en alguna circunstancia, se requerirá la transferencia de recursos económicos.

51.3.11 Una obligación cumple con la definición de pasivo aun cuando la probabilidad de una transferencia de recursos sea baja; no obstante, la baja probabilidad puede afectar las decisiones sobre qué tipo de información dar al respecto, cómo proveerla, si debe o no reconocerse el pasivo y cómo se valúa.

51.3.12 Las obligaciones de transferir recursos económicos incluyen:

- a) la de entregar efectivo o bienes o proveer servicios;
- b) obligación de emitir instrumentos financieros que vayan a requerir que la entidad entregue posteriormente recursos económicos;
- c) entregar recursos económicos si un cierto evento futuro ocurre; y
- d) intercambiar recursos económicos con un tercero bajo condiciones desfavorables, como al celebrar un contrato de venta a futuro bajo condiciones adversas.

51.3.13 La entidad puede cumplir una obligación negociando con un tercero que este la pagará, o reemplazando la obligación con una nueva de entregar recursos económicos. En última instancia, puede negociar una quita parcial o total de la obligación. En todas estas situaciones, la entidad tiene la obligación de transferir recursos económicos hasta que esta sea liquidada, transferida o reemplazada.

Como resultado de eventos pasados

51.3.14 Una obligación existe como resultado de un evento pasado si la entidad:

- a) ya ha obtenido beneficios económicos (tal como la recepción de bienes o servicios) o ha tomado una acción (tal como operar en cierto tipo de negocio o en cierto mercado), y
- b) como consecuencia la entidad tendrá que transferir recursos económicos que de otra manera no hubiera tenido que transferir.

51.3.15 Si se promulga una nueva legislación, una obligación presente surge sólo si se obtienen beneficios económicos o se toman ciertas acciones relativas a dicha legislación, y la entidad tendrá o podría tener que transferir recursos económicos que de otra manera no hubiera tenido que transferir. La promulgación de una ley no es suficiente, por sí misma, para generar una obligación presente. Por otra parte, las prácticas habituales de una entidad, políticas publicadas o pronunciamientos específicos como los mencionados en el párrafo 51.3.5, generan una obligación presente sólo si por haber obtenido beneficios económicos o tomado cierta acción relacionada a las mismas, la entidad tendrá o podría tener que transferir recursos económicos que de otra manera no hubiera tenido que transferir.

51.3.16 Una obligación presente puede existir aun cuando la transferencia de recursos económicos no pueda ser obligatoria sino hasta una cierta fecha en el futuro. Por ejemplo, una obligación

de transferir efectivo o efectuar un cierto trabajo puede existir aun si un contrato no exige el pago o permite llevar a cabo el trabajo hasta una fecha futura.

- 51.3.17** No existe una obligación presente si la entidad no ha recibido los beneficios económicos o tomado las acciones que generan la obligación de transferir recursos económicos. Por ejemplo, si la entidad ha celebrado un contrato con un empleado a cambio de sus servicios, la entidad no tiene una obligación presente sino hasta que recibe los servicios; antes solo tiene la combinación de un derecho y una obligación futura de intercambiar servicios por un sueldo.
- 51.3.18** Una provisión es un pasivo cuya cuantía y/o fecha de liquidación son inciertas y debe reconocerse contablemente, si después de tomar en cuenta toda la evidencia disponible, existe una obligación presente que cumple con las características esenciales de un pasivo.
- 51.3.19** Un pasivo contingente es aquél surgido a raíz de eventos pasados, cuya posible existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por lo tanto, este tipo de partidas no cumple esencialmente con las características de un pasivo.

51.4 Consideraciones adicionales sobre activos y pasivos

Unidad de cuenta

- 51.4.1** La unidad de cuenta es el derecho o conjunto de derechos, la obligación o conjunto de obligaciones, o el conjunto de derechos y obligaciones a los cuales aplica el mismo reconocimiento de las partidas.
- 51.4.2** Una unidad de cuenta se selecciona considerando cómo aplicará el reconocimiento para un activo o un pasivo y a cualquier ingreso o gasto relacionado. En algunos casos puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para reconocimiento y otra para valuación. Por ejemplo, varios contratos pueden reconocerse individualmente, pero valuarse como parte de un portafolio. Asimismo, puede requerirse agrupar o separar para efectos de presentación y revelación los activos, pasivos, ingresos y gastos.
- 51.4.3** Si una entidad transfiere parte de un activo o de un pasivo, la unidad de cuenta puede cambiar por ello, de tal manera que la parte transferida y la parte retenida requieran distintas unidades de cuenta.
- 51.4.4** La unidad de cuenta se selecciona para proveer información útil, de tal manera que:
- a) la información provista sobre cualquier activo o pasivo, o ingreso y gasto relacionado sea relevante. Tratar un conjunto de activos y pasivos con la misma unidad de cuenta puede proveer información más relevante que hacerlo por separado si, por ejemplo, esos

derechos y obligaciones no pueden ser o no es probable que sean sujetos a transacciones distintas, expiran en la misma fecha, tienen características y riesgos económicos similares y tienen por tanto implicaciones similares en los flujos de efectivo futuros, o son utilizados en conjunto para producir flujos de efectivo y son valuadas con base en estimaciones de sus flujos de efectivo interdependientes;

- b) la información provista sobre el activo o el pasivo y sobre ingresos y gastos relacionados debe presentar fielmente la sustancia económica de la transacción u otro evento del cual surgieron. Por lo tanto, puede ser necesario tratar derechos y obligaciones que surgen de distintas transacciones como una misma unidad de cuenta o separar los derechos y obligaciones que surgen de una misma transacción. Asimismo, para proveer una representación fiel de derechos y obligaciones no relacionados será necesario reconocerlos y valuarlos por separado.

51.4.5 Así como el costo restringe ciertas decisiones sobre la preparación de la información financiera, restringe también la selección de una unidad de cuenta, por lo que al seleccionar una unidad de cuenta es importante considerar si los beneficios de información para los usuarios justifican el costo de proveerla. En general los costos aumentan proporcionalmente a medida que el tamaño de la unidad de cuenta disminuye. Por lo tanto, los derechos y obligaciones que surgen de situaciones iguales se separan sólo si la información resultante es más útil y los beneficios superan los costos.

51.4.6 En ocasiones los derechos y obligaciones se originan de una misma transacción, como los generados por un mismo contrato. Si son interdependientes y no pueden ser separados, constituyen un único e inseparable activo o pasivo y por lo tanto de una sola unidad de cuenta, como en el caso de un contrato por ejecutar. Por el contrario, si los derechos son separables de las obligaciones, puede ser apropiado agrupar los derechos por separado de las obligaciones, identificando distintos derechos y obligaciones. En otros casos, puede ser más apropiado agrupar derechos y obligaciones separables en una sola unidad de cuenta tratada como si fuese un solo activo o pasivo.

51.4.7 Tratar un conjunto de derechos y obligaciones como una sola unidad de cuenta es diferente a compensar derechos y obligaciones.

51.4.8 Las unidades de cuenta pueden incluir un derecho o una obligación individual;

- a) todos los derechos y obligaciones que surgen de una única transacción;
- b) un subconjunto de dichos derechos y obligaciones, tal como un subconjunto de derechos de una partida de propiedades, planta y equipo cuya vida útil y patrón de consumo difiere de los demás derechos sobre esa partida;
- c) un conjunto de derechos y obligaciones que surgen de un portafolio de partidas similares;

- d) un grupo de derechos y/o de obligaciones que surgen de un portafolio de partidas no similares, tal como un portafolio de activos y pasivos a ser dispuestos en una única transacción; y
- e) una exposición de riesgo en un portafolio de partidas sujetas a un riesgo común, por lo que ciertos aspectos de su reconocimiento podrían enfocarse a la exposición de dicho riesgo común.

Contratos por ejecutar

- 51.4.9** Un contrato por ejecutar es uno que está pendiente de cumplirse de igual manera por las partes, ya sea que ninguna de las partes haya cumplido con sus obligaciones o que las hayan cumplido hasta cierto grado por igual.
- 51.4.10** Un contrato por ejecutar establece un derecho y una obligación interrelacionada de intercambiar recursos económicos, siendo interdependientes el derecho y la obligación y no pueden ser separados, por lo que representa un sólo activo o pasivo. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio son favorables y un pasivo si son desfavorables. El que dicho activo o pasivo sea incluido en los estados financieros depende del criterio de reconocimiento y la base de valuación seleccionados para el activo o pasivo, incluyendo, de ser aplicable, la evaluación de si el contrato es oneroso.
- 51.4.11** Cuando una parte cumple sus obligaciones del contrato, este ya no está por ejecutar. Si la entidad es la primera que cumple, dicho cumplimiento es el evento que modifica su derecho y obligación de intercambiar recursos económicos a un derecho de recibir un recurso económico, el cual es un activo. Si la otra parte cumple primero, eso modifica su derecho y obligación de intercambiar recursos a una obligación de transferir un recurso económico, la cual es un pasivo.

51.5 Capital

Definición

- 51.5.1** Capital contable o patrimonio contable es el *valor residual de los activos* de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- 51.5.2** El concepto de capital contable es utilizado para las entidades lucrativas, y el de patrimonio contable, para las entidades con propósitos no lucrativos; sin embargo, para efectos de este marco conceptual, ambos se definen en los mismos términos. De aquí en adelante el término *capital* se refiere a los dos conceptos.

Valor residual de los activos

- 51.5.3** El capital representa el valor neto que contablemente tienen para la entidad sus activos y pasivos sujetos de reconocimiento en los estados financieros; por esta razón, también se le conoce como “activos netos” de una entidad (activos menos pasivos).
- 51.5.4** El capital representa los derechos que terceros tienen sobre la entidad que no cumplen la definición de un pasivo. Esos derechos son establecidos legalmente, por contrato u otros medios legales, los cuales están representados por acciones, partes sociales u otros instrumentos financieros de capital. Asimismo, pueden existir obligaciones convertibles en acciones, que bajo ciertas circunstancias representan capital.

Tipos de capital

- 51.5.5** El capital contable de las entidades lucrativas se clasifica de acuerdo con su origen, en:
- a) capital contribuido, conformado por las aportaciones de los propietarios de la entidad; y el monto de otros instrumentos financieros emitidos por la entidad que califican como capital. Incluye también ciertas aportaciones para futuros aumentos de capital, las primas en emisión de acciones y otros instrumentos financieros que por sustancia económica califican como capital; y
 - b) capital ganado, conformado por los resultados integrales acumulados, así como, por las reservas creadas por los propietarios de la entidad.
- 51.5.6** Las diferentes clases de derechos, tales como acciones ordinarias y preferentes, pueden conferir a sus tenedores diferentes derechos, tales como los de recibir de la entidad dividendos para los distintos tenedores, reembolsos de capital en ciertas fechas o al liquidar la entidad y otros derechos de capital.
- 51.5.7** El patrimonio contable de las entidades con propósitos no lucrativos se clasifica de acuerdo con el tipo de restricción que tiene, en:
- a) patrimonio restringido permanentemente, cuyo uso por parte de la entidad está limitado por disposición de los patrocinadores que no expiran con el paso del tiempo, y no pueden ser eliminadas por acciones de la administración
 - b) patrimonio restringido temporalmente, cuyo uso por parte de la entidad está limitado por disposición de los patrocinadores que expiran con el paso del tiempo o porque se han cumplido los propósitos establecidos por dichos patrocinadores; y
 - c) patrimonio no restringido, el cual no tiene restricciones por parte de los patrocinadores para que éste sea utilizado por parte de la entidad.

Consideraciones legales y financieras

- 51.5.8** Desde el punto de vista legal, el capital contable representa para los propietarios de una entidad lucrativa su derecho sobre los activos netos, mismo que se ejerce mediante su reembolso o el decreto de dividendos.
- 51.5.9** Algunos requerimientos legales, regulatorios o de otro tipo afectan distintos componentes de capital, tales como el capital social y las utilidades retenidas. Por ejemplo, algunos de esos requerimientos permiten a una entidad hacer distribuciones a los tenedores de derechos sólo si la entidad tiene suficientes utilidades retenidas que dichos requerimientos especifican sean distribuibles.
- 51.5.10** En ocasiones las actividades de negocios son llevadas a cabo por una entidad compuesta por un solo propietario, por asociaciones, fideicomisos y otros tipos de entidades gubernamentales. El entorno legal y regulatorio de esas entidades es a menudo diferente de los aplicables a entidades corporativas. Por ejemplo, las restricciones para distribuir o reembolsar capital a los tenedores de derechos de esas entidades pueden ser diferentes. Sin embargo, la definición de capital del párrafo 51.5.1 aplica a cualquier entidad informante.
- 51.5.11** De acuerdo con un enfoque financiero, el capital representa la porción del activo total que es financiada por los propietarios o en su caso, los patrocinadores de la entidad. Por lo tanto, mientras los pasivos se consideran fuentes externas de recursos, el capital es una fuente interna.

Mantenimiento de capital

- 51.5.12** El concepto de mantenimiento de capital da un punto de referencia para determinar lo que es utilidad y para medir el crecimiento de la entidad. Sólo un incremento en los activos netos que exceda el monto necesario para mantener el capital se considera como utilidad.
- 51.5.13** En el ámbito financiero existen dos criterios para determinar el monto que corresponde al mantenimiento del capital:
- a) *financiero* – se enfoca en determinar la cantidad de dinero o poder adquisitivo requerido para conservar el capital; por lo tanto, su crecimiento o disminución real se determina al final del periodo, con base en el valor de los activos netos que sustentan dicho capital; y
 - b) *físico* – se enfoca en determinar la capacidad operativa requerida para conservar el capital; por lo tanto, su crecimiento o disminución real, se determina por el cambio experimentado en la capacidad de producción física de los activos netos, a lo largo del periodo contable.
- 51.5.14** El concepto de mantenimiento financiero de capital puede ser aplicado en términos nominales o con base en valores ajustados por inflación. En el caso de valores nominales, la utilidad es

el incremento de los activos netos en términos nominales en el periodo, excluyendo aportaciones o distribuciones de o hacia los propietarios. En el caso de ajuste por inflación, la utilidad representa el exceso del incremento del capital en términos de poder adquisitivo constante. Por lo cual es el incremento de los activos netos sobre sus valores ajustados por inflación, excluyendo aportaciones o distribuciones o hacia los dueños.

51.5.15 El concepto de mantenimiento físico de capital requiere adoptar una base de valuación de valores actuales. Los cambios en los precios de los activos y pasivos son considerados como cambios en la valuación de la capacidad productiva física de la entidad y son considerados como ajustes de mantenimiento de capital que son parte del capital y no de la utilidad.

51.5.16 Las NIF particulares deben adoptar el concepto de mantenimiento financiero de capital, dado que con el concepto de mantenimiento físico los activos no monetarios tendrían que considerar cambios en la valuación, lo cual no es consistente con el objetivo de uso por parte de la entidad para dichos activos.

52 Estado de resultado integral y estado de actividades

52.1 General

52.1.1 El estado de resultado integral debe ser emitido por las entidades lucrativas y el estado de actividades por las no lucrativas, siendo su objetivo mostrar el desempeño financiero de la entidad.

52.1.2 El *estado de resultado integral* se integra básicamente por los siguientes elementos:

- a) ingresos, costos y gastos;
- b) utilidad o *pérdida neta*;
- c) *otros resultados integrales*; y
- d) *resultado integral*.

52.1.3 El *estado de actividades* se integra básicamente por los siguientes elementos: *ingresos, costos y gastos* (definidos en los mismos términos que en el estado de resultado integral) y por el *cambio neto en el patrimonio contable*.

52.2 Ingresos

Definición de ingresos

52.2.1 Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, *durante un periodo contable*, con un *impacto favorable* en la utilidad o *pérdida neta* y,

consecuentemente, en el capital y que es distinto de los aumentos relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad.

52.2.2 Un ingreso existe sólo cuando el movimiento de activos y pasivos impacta favorablemente al capital de la entidad, a través de la utilidad o pérdida neta.

52.2.3 No deben considerarse como ingreso los incrementos de activos derivados de:

- a) la disminución de otros activos,
- b) el aumento de pasivos, o
- c) el aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

52.2.4 No deben considerarse como ingreso los decrementos de pasivos derivados de:

- a) la disminución de activos,
- b) el aumento de otros pasivos, o
- c) el aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

52.2.5 En caso de que una parte o la totalidad de una contraprestación pactada se reciba de manera anticipada a la devengación del ingreso relativo, dicho anticipo debe considerarse como un pasivo, siempre que se cumpla cabalmente con la definición de este; tal es el caso del reconocimiento como pasivo de un anticipo de clientes.

52.3 Costos y gastos

Definición de costos y gastos

52.3.1 El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, *durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos* y con un *impacto desfavorable* en la utilidad o pérdida neta y, consecuentemente, en su capital, y que distintos de los relacionados con las distribuciones a los propietarios.

52.3.2 El costo y el gasto representan el esfuerzo económico efectuado por la administración para alcanzar sus logros de generar ingresos.

52.3.3 Un costo o un gasto existe sólo cuando el movimiento de activos y pasivos impacta desfavorablemente al capital de una entidad, a través de la utilidad o pérdida neta.

- 52.3.4** No deben considerarse como costo o gasto, los decrementos de activos derivados de:
- a) el aumento de otros activos,
 - b) la disminución de pasivos, o
 - c) la disminución del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.
- 52.3.5** No deben considerarse como costo o gasto, los incrementos de pasivos derivados de:
- a) el aumento de activos,
 - b) la disminución de otros pasivos, o
 - c) la disminución del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

52.4 Consideraciones sobre el costo

- 52.4.1** Por *costo* debe entenderse, para fines de los estados financieros, que es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos. Cuando los costos tienen potencial de generar ingresos en el futuro representan un activo.
- 52.4.2** Cuando se obtiene el ingreso asociado a un activo, su costo relativo se convierte en gasto; sin embargo, al reconocerse en el estado de resultado integral o estado de actividades, asociándolo expresamente con el ingreso relativo, es común que se le siga llamando costo; por ejemplo, el consumo del inventario se denomina costo de ventas.
- 52.4.3** Existen costos que no pueden identificarse claramente con un ingreso relativo o que perdieron su potencial generador de ingresos; estos deben considerarse gastos desde el momento en que se devengan; por ejemplo, la pérdida por deterioro.
- 52.4.4** En el caso de un ingreso que se devenga a lo largo de varios periodos contables, el costo o gasto asociado debe reconocerse de manera sistemática en dichos periodos contables; por ejemplo, las depreciaciones y las amortizaciones.

52.5 Importancia de la información sobre ingresos, costos y gastos

- 52.5.1** Los ingresos, costos y gastos son elementos de los estados financieros que están relacionados con el desempeño financiero de la entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información tanto de la situación financiera como del resultado de sus operaciones. Por lo tanto, aun cuando los ingresos, costos y gastos se definen en términos

de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos, costos y gastos es igualmente importante.

52.5.2 Los ingresos, costos y gastos se generan por diversas transacciones y otros eventos que tienen diferentes características. Proveer información por separado de los ingresos, costos y gastos con diferentes características puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender el desempeño financiero de la entidad.

52.6 Utilidad o pérdida neta

52.6.1 La utilidad neta es el *valor residual de los ingresos* de una entidad lucrativa, después de haber disminuido sus costos y gastos relativos reconocidos en el estado de resultado integral, siempre que estos últimos sean menores a dichos ingresos, durante un periodo contable. En caso contrario, es decir, cuando los costos y gastos sean superiores a los ingresos, la resultante es una pérdida neta.

52.6.2 La utilidad o pérdida neta es el resultado del enfrentamiento entre los ingresos devengados y sus costos y gastos relativos, sin considerar aquellos ingresos, costos y gastos que por disposición expresa de alguna norma particular, formen parte de los otros resultados integrales, según se definen en esta NIF.

52.7 Otros resultados integrales

52.7.1 Los otros resultados integrales (ORI) son ingresos, costos y gastos que, si bien ya están devengados, están pendientes de realización, pero, además:

- a) su realización se prevé a mediano o largo plazo; y
- b) es probable que su importe varíe debido a cambios en el valor de los activos o pasivos que les dieron origen, motivo por el cual, podrían incluso no realizarse en una parte o en su totalidad.

52.7.2 Debido al riesgo que tienen de no realizarse, se considera cuestionable la distribución de los ORI por parte de los propietarios de la entidad. Por lo tanto, los ORI deben presentarse:

- a) en el estado de resultado integral, inmediatamente después de la utilidad o pérdida neta; es decir, se presentan en forma separada de esta;
- b) en el estado de situación financiera, dentro del capital, en forma separada de las utilidades o pérdidas acumuladas.

52.7.3 Al momento de realizarse, los ORI deben reciclarse. Es decir, deben dejar de reconocerse como un elemento separado dentro del capital y reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el que se realicen los activos o pasivos que les dieron origen. Por lo tanto, reciclar implica mostrar en la utilidad o pérdida neta del periodo, y después en utilidades o

pérdidas netas acumuladas, conceptos que en un periodo anterior fueron reconocidos como ORI.

52.7.4 Las NIF particulares establecen cuales ingresos, costos o gastos deben o pueden tratarse como ORI; asimismo, establecen el momento y la forma en que deben reciclarse.

52.7.5 El resultado integral corresponde a la suma algebraica de la utilidad o pérdida neta de la entidad y los otros resultados integrales, obtenidos durante un periodo contable.

52.8 Cambio neto en el patrimonio contable de entidades no lucrativas

52.8.1 El cambio neto en el patrimonio contable es la *modificación del patrimonio contable* de una entidad con propósitos no lucrativos originada por sus ingresos, costos y gastos, así como por las aportaciones de los patrocinadores, durante un periodo contable.

52.8.2 La modificación observada en el patrimonio contable representa el cambio de valor de los activos y pasivos de la entidad, en un periodo determinado.

52.8.3 Aun cuando las entidades con propósitos no lucrativos generan utilidad o pérdida neta, esta no suele mostrarse como un elemento identificable en el estado de actividades, pues se incluye dentro del *cambio neto en el patrimonio contable* que también incorpora las aportaciones de los patrocinadores.

53 Estado de cambios en el capital contable

53.1 General

53.1.1 Este estado financiero debe ser emitido por las entidades lucrativas y se conforma por los siguientes elementos básicos: *movimientos de propietarios, movimiento de reservas y resultado integral*.

53.2 Movimientos de propietarios

53.2.1 Los movimientos de propietarios se integran por cambios al capital contribuido o, en su caso, al capital ganado de una entidad, durante un periodo contable, derivados de las decisiones de sus propietarios, en relación con su inversión en dicha entidad.

53.2.2 Los movimientos de propietarios, en su mayoría, representan incrementos o disminuciones del capital y, consecuentemente, de los activos netos de la entidad; sin embargo, en ocasiones, los activos netos no sufren cambios por ciertos movimientos de propietarios, ya

que sólo se modifica la integración del capital por traspasos entre el capital ganado y el capital contribuido.

- 53.2.3** El capital representa para los propietarios de una entidad lucrativa, su derecho sobre los activos netos de dicha entidad. Por lo tanto, los movimientos al capital por parte de sus propietarios representan el ejercicio de dicho derecho.

53.3 Movimiento de reservas

- 53.3.1** La creación de reservas no es un gasto; representa la parte del capital ganado que es destinada por los propietarios para fines específicos, tales como dar más solidez al capital contable. Se crean en atención a leyes, a reglamentos, a los estatutos de la propia entidad, o con base en decisiones de la asamblea de accionistas. A las reservas se aplican únicamente las partidas para las que fueron creadas y estas suelen cancelarse cuando expira el propósito que motivó su creación previo acuerdo de los propietarios.

53.4 Resultado integral

- 53.4.1** El resultado integral es el *incremento o decremento del capital ganado* de una entidad lucrativa derivado de su operación, *durante un periodo contable*, derivado de la utilidad o pérdida neta más los otros resultados integrales, definidos en párrafos anteriores.

- 53.4.2** El incremento o decremento en el capital ganado de una entidad está determinado por el resultado integral del periodo, dado que este representa la consecuencia de la operación de la entidad en un periodo contable determinado.

54 Estado de flujos de efectivo

54.1 General

- 54.1.1** El estado de flujos de efectivo debe ser emitido tanto por las entidades lucrativas, como por las que tienen propósitos no lucrativos; y se conforma por los siguientes elementos básicos: *entradas y salidas de efectivo*.

54.2 Entradas de efectivo

- 54.2.1** Las entradas de efectivo son aumentos del efectivo, durante un periodo contable, provocados por la disminución de cualquier otro activo distinto al efectivo, el incremento de pasivos, o por incrementos al capital por parte de los propietarios o en su caso, patrocinadores de la entidad.

- 54.2.2** Pueden distinguirse esencialmente los siguientes tipos de entradas de efectivo:

- a) de operación, que son los que se obtienen como consecuencia de llevar a cabo las actividades que representan la principal fuente de ingresos para la entidad;
- b) de inversión, que son los que se obtienen por la disposición de activos de larga duración y representan la recuperación del valor económico de los mismos; y
- c) de financiamiento, que son los que se obtienen de los acreedores financieros o, en su caso, de los propietarios de la entidad, para sufragar las actividades de operación e inversión.

54.3 Salidas de efectivo

54.3.1 Las salidas de efectivo son disminuciones del efectivo, durante un periodo contable, provocadas por el incremento de cualquier otro activo distinto al efectivo, la disminución de pasivos, o por la disposición del capital por parte de los propietarios.

54.3.2 Pueden distinguirse esencialmente, los siguientes tipos de salida de efectivo:

- a) de operación, que son los que se destinan a las actividades que representan la principal fuente de ingresos para la entidad;
- b) de inversión, que son los que se destinan a la adquisición de activos de larga duración; y
- c) de financiamiento, que son los que se destinan a restituir a los acreedores financieros y a los propietarios de la entidad, los recursos que canalizaron en su momento hacia la entidad.

60 RECONOCIMIENTO

61 Fundamentos

Definición

- 61.1** El reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral¹, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros (un activo, un pasivo, capital², un ingreso o un gasto³). El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados financieros (solo o como parte de otras partidas) tanto conceptual como numéricamente; por tanto, debe cuantificarse en términos monetarios e incluirse en uno o más totales del estado financiero correspondiente. El importe por el que un activo, un pasivo o capital se reconoce en el estado de situación financiera se denomina "valor neto en libros".

Relevancia

- 61.2** La información sobre activos, pasivos, capital, ingresos y gastos es relevante para los usuarios de los estados financieros; sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en el capital relativos, puede no siempre proporcionar información relevante cuando:
- a) es incierto si existe un activo o pasivo (véase el párrafo 61.3); o
 - b) existe un activo o pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 61.4 al 61.6)

Incertidumbre sobre la existencia de un activo o un pasivo

- 61.3** La presencia de uno o de los dos factores descritos en el párrafo anterior no lleva automáticamente a la conclusión de que el reconocimiento carece de relevancia; más aún, factores distintos de los descritos en el párrafo anterior pueden también afectar a esa conclusión. Puede ser una combinación de factores y no un factor único lo que determina si el reconocimiento proporciona información relevante. Decidir si el reconocimiento debe proporcionar información relevante requiere el ejercicio del juicio profesional.

¹ Este capítulo 60 no especifica si el estado de resultado integral comprende un solo o dos estados considerando lo dispuesto por la NIF B-3, *Estado de resultado integral*. Por brevedad, esta NIF utiliza el término "estado de resultado integral" para referirse tanto a un estado separado (mostrando un total para la utilidad o pérdida neta) como para una sección separada (mostrando un subtotal para la utilidad o pérdida neta) dentro de un estado único.

² Este capítulo 60 utiliza el término "capital" para considerar tanto el capital contable de las entidades lucrativas como el patrimonio contable de las entidades con fines no lucrativos.

³ Este capítulo 60 utiliza el término "gasto" para considerar tanto un gasto como un costo.

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos

- 61.4** Puede existir un activo o pasivo incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja.
- 61.5** Si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información más relevante sobre el activo o pasivo puede ser la referida a la magnitud de las posibles entradas o salidas, su momento de ocurrencia posible y los factores que afectan la probabilidad de que sucedan unas u otras.
- 61.6** Aún cuando la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos sea baja, el reconocimiento del activo o pasivo puede proporcionar información relevante, más allá de la información descrita en el párrafo anterior. Que sea ese el caso o no puede depender de una variedad de factores; por ejemplo:
- a) si se adquiere un activo o se incurre en un pasivo, en una transacción de intercambio en condiciones de mercado, su costo refleja generalmente la probabilidad de una entrada o salida de recursos económicos. Por ello, ese costo puede ser información relevante y está generalmente fácilmente disponible; además, no reconocer el activo o el pasivo daría lugar al reconocimiento de gastos o ingresos en el momento del intercambio, lo que puede no ser una representación fiel de la transacción; o
 - b) si surge un activo o un pasivo de un evento que no es una transacción de intercambio, el reconocimiento del activo o pasivo habitualmente da lugar al reconocimiento de ingresos o gastos. Si sólo existe una probabilidad baja de que el activo o el pasivo dé lugar a una entrada o salida de beneficios económicos, los usuarios de los estados financieros pueden considerar que el reconocimiento del activo e ingreso o del pasivo y gasto no proporciona información relevante.

Representación fiel

- 61.7** El reconocimiento de un activo o de un pasivo es apropiado si proporciona no sólo información relevante, sino también una representación fiel del mismo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambio en el capital, relativos. Una representación fiel podría verse afectada por el nivel de incertidumbre asociado con la valuación del activo o pasivo.

Incetidumbre en la valuación

- 61.8** Para reconocer un activo o un pasivo, este debe valorarse. En muchos casos, esta valuación debe estimarse y, por ello, está sujeta a incertidumbre. Como se destaca en el párrafo 42.2.7, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no debilita la utilidad de la información si están descritas y explicadas en forma clara y precisa. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la valuación no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil.

- 61.9** En algunos casos, el nivel de incertidumbre implicado al estimar la valuación de un activo o de un pasivo puede ser tan elevado que podría cuestionarse si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel del mismo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambio en capital, relativos. El nivel de incertidumbre en la valuación puede ser de tal grado que la única forma de estimar esta valuación del activo o pasivo es usando técnicas de valuación basadas en los flujos de efectivo futuros y, además, existe una o más de las siguientes circunstancias:
- a) el rango de desenlaces posibles es muy amplio, y la probabilidad de cada resultado es excepcionalmente difícil de estimar;
 - b) la valuación es excepcionalmente sensible a pequeños cambios en las estimaciones de la probabilidad de desenlaces diferentes (por ejemplo, cuando la probabilidad de las entradas o salidas de efectivo que pueden ocurrir en el futuro es muy baja, pero la magnitud de dichas entradas y salidas de efectivo es muy alta en caso de que ocurran);
 - c) la valuación del activo o pasivo requiere distribuciones de flujos de efectivo inusualmente difíciles o subjetivas, que no están únicamente relacionadas con el activo o pasivo que se valúa.
- 61.10** En algunos casos, como los descritos en el párrafo anterior, la información más útil puede ser una valuación basada en una estimación altamente incierta acompañada con su descripción y una explicación de las incertidumbres que la afectan, lo cual suele ocurrir cuando esa valuación es la más relevante del activo o del pasivo. En otros casos, si esa información no proporciona una representación suficientemente fiel del activo o del pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambio en el capital, relativos, la más útil puede ser una valuación diferente con las descripciones y explicaciones necesarias, que sea ligeramente menos relevante, pero a la vez esté sujeta a menor incertidumbre en la valuación.
- 61.11** En ciertas circunstancias, todas las valuaciones relevantes posibles de un activo o de un pasivo pueden estar sujetas a incertidumbre tan alta que ninguna proporcionaría información útil sobre el activo o el pasivo y cualquier ingreso, gasto o cambio en capital relativo, aún cuando la determinación fuera acompañada de una descripción de las estimaciones realizadas y una explicación de las incertidumbres que la afectan. En estas circunstancias específicas, el activo o el pasivo podría no reconocerse como tal pues tendría que reconocerse un gasto o un ingreso.
- 61.12** Se reconozca o no un activo o pasivo, una representación fiel del activo o pasivo requiere explicaciones sobre las incertidumbres asociadas con la valuación o existencia del activo o pasivo, o con el importe o momento de las entradas y salidas de beneficios económicos que finalmente procederán del mismo.

Otros factores

- 61.13** La representación fiel de un activo, pasivo, capital, ingreso o gasto reconocido implica no sólo el reconocimiento de ese elemento, sino también su valuación, así como la presentación y revelación de la información correspondiente.
- 61.14** Al evaluar si el reconocimiento de un activo o un pasivo proporciona una representación fiel del mismo, es necesario considerar no sólo su descripción y valuación en el estado de situación financiera, sino también:
- a) la descripción de los ingresos, gastos y cambios en el capital relativos. Por ejemplo, si una entidad adquiere un activo a cambio de una contraprestación, no reconocerlo daría lugar al reconocimiento de un gasto, lo que afectaría a la utilidad o pérdida neta y el capital de la entidad. En otro ejemplo, si la entidad no consume el activo de forma inmediata, este reconocimiento podría proporcionar una representación errónea de que la situación financiera de la entidad se ha deteriorado;
 - b) la evaluación de reconocer o no los activos y pasivos relacionados. Si no deben reconocerse, su reconocimiento puede crear una incongruencia (asimetría contable). Dicho reconocimiento podría no proporcionar una representación fiel o comprensible del efecto global de la transacción u otro evento, aun cuando se proporcione información explicativa en las notas; y
 - c) la presentación e información a revelar sobre el activo o pasivo, y el ingreso, gasto o cambio en el capital, relativos. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario de los estados financieros comprenda el fenómeno económico representado. Por ello, la presentación e información a revelar relacionadas pueden permitir que un importe reconocido forme parte de una representación fiel de un activo, pasivo, capital, ingreso o gasto.

62 El proceso de reconocimiento

- 62.1** El estado de situación financiera y el estado de resultado integral describen los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos reconocidos de una entidad, en resúmenes estructurados diseñados para hacer la información comparable y comprensible.
- 62.2** El reconocimiento vincula los elementos reconocidos en el estado de situación financiera con el estado de resultado integral de la siguiente forma:
- a) los activos totales menos los pasivos totales en el estado de situación financiera al inicio y al cierre del periodo sobre el que se informa igualan al capital total; y
 - b) los cambios reconocidos en el capital durante el periodo comprenden:
 - i) ingresos menos gastos reconocidos en el estado de resultado integral; y

- ii) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el capital, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el capital.

62.3 El vínculo entre los estados financieros se debe a que el reconocimiento de un elemento (o un cambio en su valor neto en libros) requiere el reconocimiento o baja de uno o más de los otros elementos (o cambios en el valor neto en libros de uno o más de otros elementos). Por ejemplo, los ingresos y gastos se reconocen en el estado de resultado integral sólo si también se reconoce un incremento o disminución en el valor neto en libros de un activo o un pasivo. Por lo cual:

- a) el reconocimiento de ingresos ocurre de forma simultánea con:
 - i) el reconocimiento de un activo o un incremento en su valor neto en libros; o
 - ii) la baja de un pasivo o una disminución en su valor neto en libros;
- b) el reconocimiento de gastos ocurre de forma simultánea con:
 - i) el reconocimiento de un pasivo o un incremento en su valor neto en libros; o
 - ii) la baja de un activo o una disminución en su valor neto en libros.

62.4 El reconocimiento de activos o pasivos que surge de transacciones u otros eventos puede dar lugar al reconocimiento simultáneo de los ingresos y gastos relacionados. Por ejemplo, la venta de bienes en efectivo da lugar al reconocimiento de un ingreso (por el reconocimiento de un activo, tal como el efectivo) y un gasto (por la baja de otro activo, tal como los bienes vendidos). El reconocimiento simultáneo de ingresos y gastos relacionados se denomina asociación de costos y gastos con ingresos. La aplicación de los conceptos del Marco Conceptual conduce a esta asociación cuando se deriva del reconocimiento de cambios en activos y pasivos. Esta NIF no permite el reconocimiento, en el estado de situación financiera, de partidas que no cumplen las definiciones de un activo, un pasivo o capital establecidas en el Capítulo 50 de esta NIF.

62.5 Una entidad debe ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar aquellos hechos ocurridos en el periodo posterior (periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su emisión) que proporcionen evidencia sobre condiciones existentes a la fecha de cierre. Esto implica ajustar los importes reconocidos en los estados financieros y/o reconocer partidas que previamente no fueron reconocidas.

63 Criterios de reconocimiento

63.1 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o capital se reconocen en el estado de situación financiera. Asimismo, sólo los elementos que cumplen la definición de ingresos o costos y gastos se pueden reconocer en el estado de resultado integral.

- 63.2** La falta de reconocimiento de una partida que cumple la definición de uno de los elementos hace al estado de situación financiera y al estado de resultado integral menos completo y puede excluir información útil de los estados financieros; por otro lado, en algunas circunstancias, el reconocimiento de algunas partidas que cumplen la definición de uno de los elementos no proporcionaría información útil. Un activo o pasivo se reconoce sólo si su reconocimiento y el de cualquier ingreso, gasto o cambio en el capital, relativos, proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir que cumpla con las dos características cualitativas primarias descritas en el Capítulo 40, que son:
- a) relevancia del activo o pasivo y del ingreso, gasto o cambio en el capital; y
 - b) representación fiel del activo o pasivo y del ingreso, gasto o cambio en el capital
- 63.3** Al igual que el costo restringe ciertas decisiones de la información financiera, también afecta a las decisiones de reconocimiento. Existe un costo por reconocer un activo o pasivo; esto es, los preparadores de los estados financieros incurren en costos para obtener una valuación relevante de un activo o pasivo. Los usuarios de los estados financieros también incurren en costos al analizar e interpretar la información proporcionada. Un activo o pasivo se reconoce si es probable que los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros, justifiquen los costos de proporcionar y usar esa información, pues en algunos casos los costos de reconocimiento pueden superar a los beneficios.
- 63.4** No es posible definir con precisión cuándo el reconocimiento de un activo o de un pasivo proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros, a un costo que no supere sus beneficios. Que una partida sea útil a los usuarios depende de la partida en sí y de los hechos y circunstancias; por consiguiente, se requiere aplicar el juicio para decidir si debe reconocerse un activo o un pasivo o como gasto o ingreso; por ello, los requerimientos de reconocimiento pueden variar entre las NIF particulares.
- 63.5** Al tomar decisiones sobre el reconocimiento, es importante considerar la información que se suministraría si no se reconoce el activo o pasivo en cuestión. Por ejemplo, si no se reconoce un activo cuando se incurre en desembolsos, se reconocería un gasto. A lo largo del tiempo, reconocer el gasto puede, en algunos casos, proporcionar información útil, por ejemplo, información que permita a los usuarios de los estados financieros identificar tendencias.
- 63.6** Incluso si un elemento que cumple la definición de un activo o pasivo no se reconoce, una entidad puede necesitar proporcionar información sobre ese elemento en las notas. Es importante considerar cómo hacer esta información suficientemente visible, con el fin de compensar la ausencia de las partidas del resumen estructurado proporcionado por el estado de situación financiera y, si procede, el estado de resultado integral.

64 Baja

- 64.1** La baja es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocido en el estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja tiene lugar cuando esa partida

ya no cumple la definición de activo o de pasivo, y:

- a) *para un activo*, la baja normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
- b) *para un pasivo*, la baja normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.

64.2 Los requerimientos contables para la baja tienen como finalidad representar fielmente:

- a) los activos y pasivos que se conserven después de la transacción u otro evento que conduzca a la baja (incluyendo cualquier activo o pasivo adquirido, incurrido o creado como parte de la transacción u otro evento); y
- b) el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro evento.

64.3 Lo descrito en el párrafo anterior normalmente se logra:

- a) dando de baja los activos o pasivos que han caducado o se han consumido, cobrado, cumplido o transferido, reconociendo los ingresos y gastos relativos. En el resto de esta sección, el término "componente transferido" hace referencia a todos esos activos y pasivos;
- b) continuando el reconocimiento de los activos y pasivos retenidos, denominados como el "componente retenido", si lo hubiera. Ese componente retenido pasa a ser una unidad de cuenta por separado del componente transferido; por consiguiente, ningún ingreso o gasto se reconoce sobre el componente retenido como resultado de la baja del componente transferido, a menos que la baja origine componentes con valores distintos; y
- c) aplicando uno o más de los procedimientos siguientes, si fuera necesario, para lograr uno o los dos objetivos descritos en el párrafo anterior:
 - i) presentando cualquier componente retenido por separado en el estado de situación financiera;
 - ii) presentando por separado en el estado de resultado integral los ingresos o gastos reconocidos como resultado de la baja del componente transferido; o
 - iii) proporcionando información explicativa.

64.4 En algunos casos, puede parecer que una entidad transfiere un activo o pasivo, pero este puede permanecer como un activo o pasivo de la entidad. Por ejemplo:

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

- b) si una entidad ha transferido un activo a un tercero que mantiene ese activo en calidad de agente de la entidad, el transferente todavía controla el activo.

64.5 En los casos descritos en el párrafo anterior, la baja de ese activo o pasivo no es apropiada porque no lograría ninguno de los objetivos descritos en el párrafo 64.2.

64.6 Cuando una entidad deja de tener un componente transferido, la baja del mismo representa fielmente ese hecho; sin embargo, en algunos de esos casos, la baja puede no representar fielmente la medida en que una transacción modificó los activos o pasivos de la entidad, incluso cuando esté apoyada por uno o más procedimientos descritos en el inciso c) del párrafo 64.3. En esos casos, la baja del componente transferido puede llevar a inferir que la situación financiera de la entidad ha cambiado más significativamente de lo que fue. Esto puede ocurrir cuando una entidad ha:

- a) transferido un activo y, al mismo tiempo, realizado otra transacción que origina un derecho presente u obligación presente de readquirir el activo. Estos derechos u obligaciones pueden surgir de, por ejemplo, un contrato a futuro, una opción de venta emitida o una opción de compra adquirida.
- b) retenido su exposición a variaciones positivas y negativas significativas en el importe de los beneficios económicos que podrían estar producidas por un componente transferido que la entidad ya no controla.

64.7 Si la baja no es suficiente para lograr los objetivos descritos en el párrafo 64.2, incluso cuando esté apoyada por uno o más de los procedimientos descritos en el inciso c) del párrafo 64.3, esos dos objetivos pueden, en ocasiones, lograrse manteniendo el reconocimiento del componente transferido. Esto tiene las siguientes consecuencias:

- a) no se reconoce ningún ingreso, gasto sobre el componente retenido o el componente transferido como resultado de la transacción u otro evento;
- b) los recursos recibidos (o pagados) hasta el momento de la transferencia del activo (o pasivo) se tratan como un préstamo recibido (o concedido); y
- c) se requiere presentar por separado el componente transferido en el estado de situación financiera, o proveer información explicativa, para describir el hecho de que la entidad deja de tener ciertos derechos u obligaciones relativos al componente transferido. Asimismo, puede ser necesario proporcionar información sobre ingresos y gastos que surgen del componente transferido después de la transferencia.

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

- a) si una modificación del contrato únicamente elimina derechos u obligaciones existentes, debe considerarse el análisis establecido en los párrafos 64.1 al 64.7 al decidir si procede dar de baja esos derechos u obligaciones;
- b) si una modificación del contrato únicamente agrega nuevos derechos u obligaciones es necesario decidir si procede tratar los derechos u obligaciones agregados como un activo o pasivo separado, o como parte de la misma unidad de cuenta como derechos y obligaciones existentes; y
- c) si una modificación del contrato elimina derechos u obligaciones existentes y a la vez crea nuevos derechos u obligaciones, es necesario considerar el efecto separado y combinado de esas modificaciones. En algunos de estos casos, el contrato ha sido modificado en tal medida que, en esencia, la modificación reemplaza el antiguo activo o pasivo por uno nuevo. En casos de una modificación tan amplia, la entidad puede requerir dar de baja el activo o pasivo original, y reconocer uno nuevo.

70 VALUACIÓN

71 Bases de valuación y la información a proporcionar

71.1 El sustento para cuantificar en términos monetarios una partida, es el postulado básico de **valuación**, que acorde a la sección 27 de esta NIF, señala:

“Los efectos financieros derivados de las transacciones y otros eventos, que afectaron económicamente a la entidad deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor que mejor represente la sustancia económica de los activos y pasivos de la entidad.”

71.2 La valuación es el proceso de cuantificar, en términos monetarios, información sobre los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos de una entidad.

71.3 La selección de una base de valuación requiere identificar la característica del elemento que está siendo determinado. Una base de valuación aplicada a un activo o a un pasivo afecta a cualquier ingreso y gasto relacionado.

71.4 Considerar las características cualitativas de la información financiera útil junto con la restricción del costo, probablemente podría originar la selección de bases de valuación distintas para activos, pasivos, ingresos y gastos.

71.5 Las NIF particulares describen cómo implementar la base de valuación seleccionada indicando:

- a) las técnicas que puedan o deban usarse para estimar un valor aplicando una base de valuación específica;
- b) un enfoque de valuación simplificado, que es probable que proporcione información similar a la proporcionada por una base de valuación preferida; o
- c) la forma de modificar una base de valuación, por ejemplo, excluyendo del valor de cumplimiento de un pasivo el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir con ese pasivo (riesgo de crédito propio).

71.6 Las bases de valuación se clasifican como sigue:

- a) costo histórico, integrada por:
 - i) costo de adquisición; y
 - ii) costo amortizado; y

- b) valor actual, la cual incluye a su vez:
 - i) valor razonable;
 - ii) valor específico de la entidad, el cual se subdivide en:
 - valor de uso,
 - valor neto de realización, y
 - valor de cumplimiento; y
 - iii) valor por método de participación.

71.7 Las bases de valuación se ilustran en el diagrama siguiente:

Costo histórico		Valor actual				
Importe derivado de la información de una transacción o un evento que generó un activo o un pasivo		Importe derivado de la información que se actualiza para reflejar las condiciones a la fecha de valuación				
Costo de adquisición	Costo amortizado	Valor razonable	Valor específico de la entidad			Valor por método de participación
			Valor de uso	Valor neto de realización	Valor de cumplimiento	
Es el costo que se eroga al adquirir un activo. Considera también la construcción, fabricación, maduración o instalación de un activo	Es el valor presente de los flujos de efectivo contractuales por cobrar o por pagar de un instrumento financiero más o menos los costos de transacción por amortizar, utilizando el método de interés efectivo	Es el precio de salida que, a la fecha de valuación, se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado	Es el valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición al término de su vida útil	Es el monto estimado por una entidad de lo que espera recibir, por la venta de un activo en el curso normal de sus operaciones	Es el valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera verse obligada a pagar para extinguir un pasivo	Es el costo de adquisición de una inversión permanente modificado por la participación en los cambios posteriores en los activos netos de la participada
		<i>Supuestos externos de participantes del mercado</i>	<i>Supuestos internos generados por la entidad</i>			

Costo histórico

71.8 Las valuaciones basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información precedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio lugar a ellos. A diferencia del valor actual, el costo histórico no refleja cambios en valores, excepto cuando esos cambios se relacionen con el deterioro de un activo, o cuando un pasivo se convierte oneroso.

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

- 71.10** El costo histórico de un activo se modifica a lo largo del tiempo para reflejar, si procede:
- a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (por venta, depreciación o amortización);
 - b) los pagos recibidos que extinguen parte o la totalidad del activo;
 - c) el efecto de los eventos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (deterioro); o
 - d) la devengación de intereses o cualquier otro componente de financiamiento del activo.

- 71.11** El costo histórico de un pasivo se modifica a lo largo del tiempo para reflejar, si procede:
- a) el cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, haciendo pagos que extinguen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes;
 - b) el efecto de eventos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para satisfacerlo; o
 - c) la devengación de intereses y cualquier otro componente de financiamiento del pasivo.

Costo de adquisición

- 71.12** El costo de adquisición es el costo histórico pagado por la adquisición un activo. Como adquisición debe considerarse la compra, la construcción, fabricación, instalación o maduración de un activo.
- 71.13** En la determinación del costo de adquisición deben considerarse el precio pagado y cualesquier otros costos incurridos, asociados directa e indirectamente a la adquisición.

Costo amortizado

- 71.14** El costo amortizado es una base de valuación de costo histórico aplicable a activos financieros y pasivos financieros, y refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros, descontados a una tasa determinada en el reconocimiento inicial. Para instrumentos a tasa variable, la tasa de descuento se actualiza para reflejar los cambios en la misma. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero se actualiza a lo largo del tiempo para describir los cambios posteriores, tales como la devengación de intereses, el deterioro del activo financiero y los cobros y pagos.

- 71.15** El costo amortizado debe considerarse neto de costos de transacción en la determinación de la tasa de interés efectiva utilizada en la determinación de su valor presente.
- 71.16** Los costos de transacción incluyen, entre otros, honorarios y comisiones pagados a agentes, asesores e intermediarios, derechos pagados a autoridades regulatorias y a mercados de valores, pagos por fianzas o por aval, así como impuestos sobre transferencia del instrumento financiero. No incluyen premios o descuentos, los cuales forman parte del valor razonable del instrumento financiero al momento de la transacción.

Valor actual

- 71.17** Las determinaciones del valor actual proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de valuación. Debido a su continua actualización, los valores actuales de activos y pasivos reflejan los cambios, desde la fecha de valuación anterior, en las estimaciones de flujos de efectivo y otros factores reflejados en los valores actuales. A diferencia del costo histórico, el valor actual de un activo o de un pasivo no procede del precio de la transacción o de otro evento que lo originó.

Valor razonable

- 71.18** Valor razonable es el precio de salida que, a la fecha de valuación, se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado.
- 71.19** El valor razonable refleja la perspectiva de los participantes del mercado al que tiene acceso la entidad. El activo o pasivo se determina usando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del mismo, en el supuesto de que dichos participantes del mercado actuaran en su mejor interés económico.
- 71.20** En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente usando técnicas de valuación, tales como las basadas en los flujos de efectivo, reflejando todos los factores siguientes:
- a) estimaciones de los flujos de efectivo futuros;
 - b) posibles variaciones en el importe estimado o momento de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está valuando, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo;
 - c) el valor del dinero en el tiempo;
 - d) el precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo; es decir, una prima de riesgo o descuento de riesgo. El precio de soportar esa incertidumbre depende

de su magnitud. Esto también refleja el hecho de que los participantes en el mercado generalmente pagarían menos por adquirir un activo o cobrarían más por asumir un pasivo, que tenga flujos de efectivo inciertos; o

- e) otros factores como la liquidez, siempre que los participantes del mercado tomen en cuenta esos factores en las circunstancias señaladas.

71.21 Los factores mencionados en los incisos b) y d) del párrafo anterior incluyen la posibilidad de que una contraparte pueda no cumplir su pasivo a la entidad (riesgo crediticio), o que la entidad pueda no cumplir su pasivo (riesgo de crédito propio).

71.22 Puesto que el valor razonable no procede del precio de la transacción o de otro evento que originó el activo o el pasivo, no se incrementa por los costos de transacción incurridos al adquirir el activo y no se disminuye por los costos de transacción incurridos al asumir el pasivo. Además, el valor razonable no refleja los costos de transacción en los que se incurriría en la disposición final del activo o en la transferencia o liquidación del pasivo.

Valor específico de la entidad

71.23 Es el valor estimado de recuperación de un activo o de cumplimiento por la satisfacción de un pasivo basado en supuestos internos generados por la entidad y se divide en:

- a) el valor de uso, que es el valor presente de los flujos de efectivo futuros, o de otros recursos económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición al término de su vida útil;
- b) el valor de realización, que es el monto estimado por una entidad de lo que espera recibir por la venta de un activo en el curso normal de sus operaciones. Cuando al valor de realización se le disminuyen los costos de disposición y, en su caso, los costos de terminación estimados, se genera el valor neto de realización; y
- c) el valor de cumplimiento, que es el valor presente de los flujos de efectivo futuros o de otros recursos económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir para pagar un pasivo. Los importes de los flujos de efectivo o de otros recursos económicos incluyen no sólo los importes a transferir a la contraparte del pasivo, sino también los importes que la entidad espera verse obligada a transferir a terceros para permitirle pagar el pasivo.

71.24 Puesto que el valor específico de la entidad se basa en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo; sin embargo, el valor específico de la entidad incluye el valor presente de los costos de transacción que una entidad espera incurrir en la disposición final del activo o en el cumplimiento del pasivo.

71.25 El valor específico de la entidad refleja los supuestos utilizados por la entidad en lugar de los de los participantes del mercado. En la práctica, puede haber, en ocasiones, poca diferencia

entre los supuestos que los participantes del mercado usarían y lo que utiliza una entidad.

- 71.26** El valor específico de la entidad no puede observarse directamente y se determina utilizando técnicas de valuación basadas en los flujos de efectivo. El valor específico de la entidad refleja los mismos factores descritos para el valor razonable en el párrafo 71.20, pero desde la perspectiva específica de una entidad, en lugar de una perspectiva de los participantes del mercado.

Valor por método de participación

- 71.27** El valor por método de participación de una inversión permanente se determina a partir de su costo de adquisición, el que se modifica por la participación del inversionista en los cambios, posteriores a la adquisición, en los activos netos de la entidad en la que participa (participada), tales como los cambios por su resultado integral o los derivados de la distribución de sus utilidades.

Información proporcionada por bases de valuación específicas

- 71.28** Al seleccionar una base de valuación, es importante considerar la naturaleza de la información que producirá la base de valuación en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral de acuerdo con lo señalado en los párrafos 71.29 al 71.51.

Información proporcionada por el costo histórico

- 71.29** La información proporcionada por la valuación de un activo o de un pasivo a costo histórico puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros, porque este utiliza información procedente del precio de la transacción o de otro evento que originó el activo o el pasivo.
- 71.30** Normalmente, si una entidad adquirió un activo en una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el activo proporcione beneficios económicos suficientes para que la entidad recupere al menos el costo del activo. Asimismo, si se incurrió o asumió un pasivo como resultado de una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el valor de la obligación de transferir recursos económicos para pagar el pasivo, no será, normalmente, mayor que el valor de la contraprestación recibida menos costos de transacción. Por ello, la valuación de un activo o pasivo a costo histórico en estos casos proporciona información relevante sobre el activo o el pasivo y el precio de la transacción que originó ese activo o pasivo.
- 71.31** Puesto que el costo histórico disminuye para reflejar el consumo de un activo y su deterioro, el importe que se espera recuperar de un activo determinado a costo histórico es, al menos, tan grande como su valor neto en libros. Asimismo, puesto que el costo histórico de un pasivo se incrementa cuando pasa a ser oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos

económicos necesarios para pagar el pasivo no es mayor que el valor neto en libros del pasivo.

- 71.32** Si un activo no financiero se determina a costo histórico, el consumo o venta del activo, o de parte del mismo, origina un gasto determinado a costo histórico.
- 71.33** El costo que surge de la venta de un activo se reconoce al mismo tiempo que se reconoce la contraprestación de esa venta como ingreso. La diferencia entre el ingreso y el costo es el margen resultante de la venta. Los gastos que surgen del consumo de un activo pueden compararse con el ingreso relacionado para proporcionar información sobre márgenes.
- 71.34** Asimismo, si se asumió un pasivo por una contraprestación recibida (por ejemplo, un anticipo de clientes) y se valúa a costo histórico, el cumplimiento de la totalidad o parte del pasivo origina un ingreso determinado al valor de la contraprestación recibida por la parte cumplida. La diferencia entre ese ingreso y el gasto incurrido al cumplir el pasivo es el margen resultante del cumplimiento.
- 71.35** La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos y sobre la contraprestación recibida, puede tener un valor predictivo. La información puede usarse como un dato de entrada al predecir márgenes de futuras ventas de bienes y servicios y, por ello, las perspectivas de la entidad de entradas de efectivo futuras netas. Para evaluar las expectativas de una entidad sobre flujos de efectivo futuros, los usuarios de los estados financieros se enfocan, a menudo, en perspectivas de la entidad para generar márgenes futuros a lo largo de muchos periodos.
- 71.36** Los ingresos y gastos determinados a costo histórico pueden tener también un valor confirmatorio porque pueden proporcionar información a los usuarios sobre sus predicciones anteriores de los flujos de efectivo o márgenes. La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos puede ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la administración de la entidad ha cumplido con sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.
- 71.37** Por razones similares, la información sobre los intereses devengados sobre activos y sobre pasivos determinados a costo amortizado puede tener un valor predictivo y confirmatorio.

Información proporcionada por el valor razonable

- 71.38** La información proporcionada por la valuación de activos y pasivos a valor razonable puede tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes del mercado sobre el monto, momento en que se generan e incertidumbres de los flujos de efectivo futuros. A estas expectativas se les fija un precio para que reflejen las preferencias de riesgo actuales de los participantes del mercado. Esa información puede tener también valor confirmatorio, proporcionando información sobre expectativas anteriores.

- 71.39** Los ingresos y gastos que reflejan las expectativas actuales de los participantes del mercado pueden tener algún valor predictivo, porque pueden usarse como datos de entrada al predecir ingresos y gastos futuros. Estos ingresos y gastos pueden ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la administración de la entidad ha cumplido con sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.
- 71.40** Un cambio en el valor razonable de un activo o pasivo puede proceder de varios factores identificados en el párrafo 71.20. Cuando esos factores tienen características diferentes, la identificación por separado de los ingresos y gastos que proceden de esos factores puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros.
- 71.41** Si una entidad adquiere un activo en un mercado y determina el valor razonable usando precios de un mercado más ventajoso (en el que la entidad vendería el activo), cualquier diferencia entre los precios en esos dos mercados se reconoce como ingreso cuando se determina por primera vez el valor razonable.
- 71.42** La venta de un activo o transferencia de un pasivo normalmente sería por la contraprestación de un importe similar a su valor razonable, si la transacción ocurriera en el mercado que fue el origen de los precios usados al determinar ese valor razonable. En esos casos, si el activo o pasivo se determina a valor razonable, el ingreso o gasto neto que surge en el momento de la venta o transferencia sería, habitualmente, bajo, a menos que el efecto de los costos de transacción sea significativo.
- 71.43** Un valor razonable se utiliza al determinar un valor residual. El valor residual es el monto que la entidad espera obtener por la venta de un activo al término de su vida útil, después de haber deducido los costos de disposición. También se conoce como valor de desecho, rescate o salvamento.

Información proporcionada por el valor neto de realización

- 71.44** La información proporcionada por la valuación del valor neto de realización es útil, normalmente, cuando se espera que el costo histórico de un activo no podrá recuperarse, identificando el máximo beneficio que se obtendría. Cuando no se disponga de un precio de venta del momento, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor neto de realización, suponiendo que no han ocurrido cambios significativos en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha en que se realiza la estimación.
- 71.45** Los costos de disposición son los costos directos necesarios para llevar a cabo la venta, sin considerar los costos de financiamiento e impuestos, es decir, los costos que resultan directamente y son esenciales, para la transacción de venta y que serían incurridos por la entidad de realizarse la operación. Dichos costos pueden incluir, entre otros, costos de desmontar o de desplazamiento del activo, así como los demás costos acumulados necesarios para dejar el elemento a evaluar en condiciones de venta. Los costos de

disposición son particulares de cada entidad, por lo cual no forman parte de un valor razonable.

- 71.46** En algunos casos, al valor neto de realización se le agrega, cuando proceda, el monto de las provisiones de pasivo relacionadas con dicho elemento y que podrán ser aceptadas por el adquirente. Algunas provisiones de pasivo en estas condiciones son, entre otras: obligaciones ambientales, obligaciones asociadas al retiro de activos y obligaciones por garantías que puedan afectar las relaciones con clientes.

Información proporcionada por el valor por método de participación

- 71.47** La información proporcionada por el valor por método de participación es relevante dado que muestra la parte proporcional del capital de la entidad de la cual se tiene una inversión permanente, que representa el valor estimado que se espera sería obtenido por la entidad tenedora en el curso normal de la operación de la entidad en que se invierte, por medio de dividendos, reembolsos o disposiciones de capital de esta misma entidad.

Información proporcionada por el valor de uso y valor de cumplimiento

- 71.48** El valor de uso proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados por el uso de un activo y de su disposición al término de su vida útil. Esta información puede tener valor predictivo porque puede usarse al evaluar las perspectivas de las entradas de efectivo futuras.
- 71.49** El valor de cumplimiento proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo necesarios estimados para cumplir con una obligación. Por ello, el valor de cumplimiento puede tener un valor predictivo; informa específicamente que se cumplirá con la obligación, en lugar de transferirse o liquidarse mediante una negociación.
- 71.50** Las estimaciones actualizadas del valor de uso o del valor de cumplimiento combinadas con información sobre estimaciones del monto, momento en que se generarán e incertidumbres de los flujos de efectivo futuros, pueden también tener valor confirmatorio porque proporcionan información sobre estimaciones previas del valor de uso o del valor de cumplimiento.
- 71.51** En ocasiones se agregan al valor de cumplimiento los costos de liquidación que son aquellos costos directos atribuibles a la liquidación de un pasivo, excluyendo los costos de financiamiento e impuestos.

72 Factores a considerar al seleccionar una base de valuación

- 72.1** Al seleccionar una base de valuación para un activo o un pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, es necesario evaluar la naturaleza de la información que producirá la base de valuación en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, así como

otros factores.

- 72.2** En la mayoría de los casos, ningún factor por si solo determinará qué base de valuación debe seleccionarse. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias.
- 72.3** La información proporcionada por una base de valuación debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Para lograr esto, la información debe ser relevante y representar fielmente lo que se pretende. Además, la información proporcionada debe, tanto como sea posible, ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.
- 72.4** El proceso más eficiente y eficaz para aplicar las características cualitativas primarias consiste, habitualmente, en identificar la información más relevante disponible sobre la transacción u otro evento. Los párrafos 72.5 al 72.29 proporcionan un análisis adicional sobre la importancia de las características cualitativas en la selección de una base de valuación para los activos y pasivos. Parte de ese análisis puede aplicarse al seleccionar una base de valuación para la información proporcionada en las notas, tanto para los elementos reconocidos como para los no reconocidos.

Relevancia

- 72.5** La relevancia de la información proporcionada por una base de valuación para un activo o pasivo y sus ingresos y gastos relacionados se ve afectada por:
- a) las características del activo o pasivo; y
 - b) la forma en que el activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros.

Características del activo o pasivo

- 72.6** La relevancia de la información proporcionada por una base de valuación depende parcialmente de las características del activo o pasivo, particularmente de la variabilidad de sus flujos de efectivo y de si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos.
- 72.7** Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor actual; por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, el costo amortizado no puede proporcionar información relevante sobre un activo financiero o un pasivo financiero que sea un instrumento financiero derivado.
- 72.8** Si se usa el costo histórico, los cambios en el valor se presentan no cuando ese valor cambia, sino cuando tiene lugar un evento tal como la disposición o deterioro de un activo o

cumplimiento de un pasivo. Esto podría ser incorrectamente interpretado como que todos los ingresos y gastos reconocidos de un evento surgieron en ese momento, en lugar de a lo largo de los periodos durante lo que se mantuvo el activo o pasivo; asimismo, puesto que la valuación a costo histórico no proporciona información oportuna sobre cambios en el valor, los ingresos y gastos presentados sobre esa base pueden carecer de valores predictivo y confirmatorio, por no describir el efecto completo de la exposición de la entidad al riesgo que surge por mantener el activo o pasivo durante el periodo sobre el que se informa.

- 72.9** Los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reflejan los cambios en las expectativas de los participantes del mercado, así como los cambios en los riesgos asumidos. Dependiendo de las características del activo o pasivo que se valúa y de la naturaleza de las actividades de negocio de la entidad, la información que refleja esos cambios puede no siempre proporcionar valor predictivo o confirmatorio a los usuarios de los estados financieros. Esto puede ocurrir cuando las actividades de negocio de la entidad no involucran vender el activo o transferir el pasivo, por ejemplo, si la entidad mantiene activos únicamente para su uso o sólo para cobrar flujos de efectivo contractuales o si la entidad debe satisfacer los pasivos por sí misma.

Aportación a los flujos de efectivo futuros

- 72.10** Algunos recursos económicos producen flujos de efectivo directamente; en otros casos, esos recursos se usan en conjunto para producir flujos de efectivo indirectamente. La forma en que se usan los recursos económicos y, por ello, cómo los activos y pasivos producen flujos de efectivo, depende de la naturaleza de las actividades de negocio realizadas por la entidad.
- 72.11** Cuando una actividad de negocio de una entidad implica el uso de varios recursos económicos que producen flujos de efectivo de forma indirecta, usándose en conjunto para producir y comercializar bienes o servicios a los clientes, es probable que el costo histórico o el valor neto de realización proporcionen información relevante sobre esa actividad.
- 72.12** Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos dispuestos para venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin afectar negativamente la actividad del negocio), la base de valuación que proporcionaría la información más relevante sería un valor actual que incorpore estimaciones actuales del monto, momento en que se generan e incertidumbres de los flujos de efectivo futuros.
- 72.13** Cuando una de las actividades de negocio de una entidad implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de cobrar o pagar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen del interés ganado sobre los activos y el interés incurrido sobre los pasivos; sin embargo, al evaluar si el costo amortizado proporcionará información útil, es también necesario considerar las características del activo financiero o pasivo financiero, siendo improbable que proporcione información relevante sobre los flujos de efectivo que dependan de otros factores distintos del principal e intereses.

Representación fiel

- 72.14** Cuando los activos y pasivos están relacionados de alguna forma, el uso de bases de valuación distintas para esos activos y pasivos puede crear una incongruencia de valuación (asimetría contable) y los estados financieros pueden no representar fielmente algunos aspectos de la situación financiera y del resultado financiero de la entidad; por consiguiente, en algunas circunstancias, el uso de la misma base de valuación para activos y pasivos relacionados puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros información más útil que la que provendría del uso de bases de valuación diferentes; esto puede ser particularmente importante cuando los flujos de efectivo procedentes de un activo y un pasivo están directamente vinculados entre sí.
- 72.15** Cuando una valuación no puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo y debe estimarse, surge incertidumbre en la valuación, la cual puede afectar a la representación fiel de la situación financiera y del resultado financiero de una entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la valuación no impide, necesariamente, el uso de una base de valuación que proporcione información relevante; sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre en la valuación es tan alto que la información proporcionada por una base de valuación puede no proporcionar una representación suficientemente fiel. En estos casos, es apropiado considerar la selección de una base de valuación diferente que provea información relevante.
- 72.16** La incertidumbre en la valuación es distinta de la incertidumbre sobre el desenlace y de la incertidumbre sobre la existencia:
- a) la incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el monto o momento en que se generará cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederá de un activo o pasivo; y
 - b) la incertidumbre sobre la existencia surge cuando es incierto si existe un activo o un pasivo. Los párrafos 61.2 al 61.4 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia puede afectar las decisiones sobre si una entidad reconoce un activo o pasivo cuando es incierto que ese activo o pasivo exista.
- 72.17** La presencia de incertidumbre sobre el desenlace o sobre la existencia puede, en ocasiones, contribuir a la incertidumbre en la valuación; sin embargo, la incertidumbre sobre el desenlace o sobre la existencia no necesariamente genera incertidumbre en la valuación. Por ejemplo, si el valor razonable de un activo puede determinarse observando los precios en un mercado activo, no se genera ninguna incertidumbre con esa valuación, incluso si es incierto cuánto efectivo proporcionará finalmente el activo y, por ello, exista incertidumbre sobre el desenlace.

Características cualitativas secundarias y la restricción del costo

- 72.18** Las características cualitativas secundarias sobre la comparabilidad, verificabilidad y comprensibilidad, y la restricción del costo, tienen implicaciones para la selección de una base de valuación. Los siguientes párrafos analizan esas implicaciones. Los párrafos 72.24 al 72.29 analizan implicaciones adicionales a bases de valuación específicas. La característica cualitativa secundaria de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la valuación.
- 72.19** Al igual que el costo restringe ciertas decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una base de valuación. Por ello, al seleccionar una base de valuación, es importante considerar si resulta probable que los beneficios de la información, proporcionada a los usuarios de los estados financieros por esa base de valuación, justifican los costos de proporcionar y utilizar esa información.
- 72.20** El uso de las mismas bases de valuación para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una entidad informante o de un solo periodo entre entidades, puede ayudar a hacer los estados financieros más comparables.
- 72.21** La verificabilidad se mejora con el uso de bases de valuación que generan valuaciones que pueden ser corroboradas de forma independiente, ya sea directamente observando precios, o indirectamente mediante la comprobación de los datos de entrada a un modelo. Si una valuación no puede verificarse, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender cómo se determinó esa valuación. En algunos de estos casos, puede ser necesario utilizar una base de valuación diferente.
- 72.22** Un cambio en la base de valuación puede hacer los estados financieros menos comprensibles; sin embargo, un cambio puede justificarse si otros factores pueden tener más peso que la reducción en comprensibilidad; por ejemplo, si el cambio produce información más relevante. Si se realiza un cambio, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información que les permita comprender el efecto de dicho cambio.
- 72.23** La comprensibilidad depende en parte de cuántas bases de valuación se usan y de si estas cambian a lo largo del tiempo. En general, si se usan más bases de valuación en un conjunto de estados financieros, la información resultante podría ser más compleja y, por ello, menos comprensible, y los totales y subtotales del estado de situación financiera y el estado de resultado integral podrían ser menos informativos; sin embargo, podría ser apropiado usar varias bases de valuación si eso fuera necesario para proporcionar información útil.

Costo histórico

- 72.24** Determinar el costo histórico en muchas situaciones es más simple que el valor actual, y por ello, menos costoso; además, las valuaciones determinadas aplicando la base de valuación

del costo histórico son, generalmente, bien comprendidas y, en muchos casos, verificables; sin embargo, la estimación del consumo y la identificación y valuación de las pérdidas por deterioro de un activo o la estimación de los pasivos onerosos puede ser subjetiva; por ello, el costo histórico de un activo o pasivo puede, en ocasiones, ser tan difícil de determinar o verificar como un valor actual.

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

Valor actual

- 72.26** Puesto que el valor razonable se determina desde la perspectiva de los participantes del mercado, no desde la perspectiva específica de una entidad, y es independiente de cuándo se adquirió el activo o se incurrió en el pasivo, activos y pasivos idénticos determinados a valor razonable deben determinarse, en principio, por el mismo importe por entidades que tengan acceso a los mismos mercados. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad y en un mismo periodo entre entidades. Por el contrario, puesto que el valor de uso y el valor de cumplimiento reflejan la perspectiva específica de una entidad, esas determinaciones podrían diferir para activos y pasivos idénticos en entidades distintas. Esas diferencias pueden reducir la comparabilidad, particularmente si los activos o pasivos contribuyen a los flujos de efectivo de una forma similar.
- 72.27** Si el valor razonable de un activo o de un pasivo puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo, el proceso de valuación del valor razonable es de bajo costo, simple y fácil de comprender; y el valor razonable puede verificarse a través de la observación directa.
- 72.28** Las técnicas de valuación, que incluyen en ocasiones el uso de las basadas en los flujos de efectivo, pueden ser necesarias para estimar el valor razonable cuando no puede observarse directamente en un mercado activo y son generalmente necesarias al determinar el valor de uso y el valor de cumplimiento. Dependiendo de las técnicas usadas:
- a) la estimación de los datos de entrada y la aplicación de la técnica de valuación pueden ser costosas y complejas.
 - b) los datos de entrada del proceso pueden ser subjetivos y puede ser difícil verificar los datos de entrada y la validez del proceso mismo; por consiguiente, las valuaciones de activos o de pasivos pueden diferir. Eso reduciría la comparabilidad.
- 72.29** En muchos casos, el valor de uso no puede determinarse de forma confiable para un activo individual que se usa en conjunto con otros activos. En su lugar, el valor de uso debe determinarse para un grupo de activos y debe ser asignado a los activos individuales. Este proceso puede ser subjetivo y arbitrario; además, las estimaciones del valor de uso para un activo pueden reflejar inadvertidamente el efecto de sinergias con otros activos del grupo.

Por ello, la determinación del valor de uso de un activo utilizado en conjunto con otros activos puede ser un proceso costoso y su complejidad y subjetividad reducen la verificabilidad. Por estas razones, el valor de uso puede no ser una base de valuación práctica para las nuevas determinaciones que se hagan de forma regular para estos activos; sin embargo, puede ser útil para nuevas determinaciones ocasionales de activos, tal como cuando se usa en una prueba de deterioro para determinar si el costo histórico es totalmente recuperable.

Momentos de la valuación

72.30 La valuación se presenta en dos etapas:

- a) *valuación inicial* – proceso de cuantificar en términos monetarios por primera vez una partida reconocida en los estados financieros; y
- b) *valuación posterior* – es la modificación del valor de una partida originada por eventos posteriores a su valuación inicial que la afectan de manera particular.

Factores específicos en la valuación inicial

72.31 La *valuación inicial* ocurre cuando una operación se incorpora por primera vez en la información financiera al considerarse devengada de acuerdo con el postulado básico de *devengación contable*.

72.32 En la valuación inicial, el costo de un activo adquirido o un pasivo incurrido, como resultado de un evento que es una transacción en condiciones de mercado, es normalmente similar a su valor razonable en esa fecha, a menos que los costos de transacción sean significativos. No obstante, incluso si los dos importes son similares, es necesario describir qué base de valuación se usa en el reconocimiento inicial. Si, posteriormente, se va a usar el costo histórico, esa base de valuación es también apropiada en el reconocimiento inicial. Asimismo, si un valor actual se va a utilizar posteriormente, lo más apropiado sería utilizarlo desde el reconocimiento inicial.

72.33 Cuando una entidad adquiere un activo o asume un pasivo, intercambiándolo con otro activo o pasivo como resultado de una transacción en condiciones de mercado (con sustancia comercial), la valuación inicial del activo adquirido o el pasivo asumido normalmente genera un efecto en resultados derivado de la transacción. Cuando un activo adquirido o pasivo incurrido se determina al costo (sin sustancia comercial), normalmente no genera un efecto en resultados en el reconocimiento inicial, a menos que surjan ingresos o gastos que procedan de la baja del activo entregado o del pasivo transferido, o bien que el activo adquirido esté deteriorado o el pasivo asumido sea oneroso.

Factores específicos en la valuación posterior

72.34 La *valuación posterior* ocurre cuando un evento posterior al reconocimiento inicial modifica

el valor de los activos y pasivos.

- 72.35** La valuación posterior debe efectuarse considerando las circunstancias particulares que afectan la valuación anterior y que mejor reflejen la situación actual. El criterio de valuación empleado debe aplicarse en forma consistente a fin de preservar la comparabilidad de los estados financieros a menos que una valuación diferente proporcione una información más relevante.
- 72.36** Cuando no se cumpla con el postulado básico de negocio en marcha, al encontrarse la entidad sin la presunción de existencia permanente, la valuación posterior debe considerar valores estimados de realización o de cumplimiento, ya sea en la totalidad de activos netos o en una porción de los mismos, , según sea el caso. Dichos valores estimados se derivan de la eventual disposición de activos o del cumplimiento con la obligación; en tales casos, deben considerarse netos de los costos de disposición o liquidación.

Más de una base de valuación relevante

- 72.37** En algunas ocasiones, la consideración de los factores descritos en los párrafos 72.1 al 72.29 puede llevar a la conclusión de que se necesita más de una base de valuación para un activo o pasivo, así como para los ingresos y gastos relacionados, con el fin de proporcionar información relevante que represente fielmente la situación financiera de la entidad y su resultado financiero.
- 72.38** En la mayoría de los casos, la forma más comprensible de proporcionar esa información es:
- a) utilizar una base de valuación única tanto para el activo o pasivo en el estado de situación financiera como para los ingresos y gastos relacionados en el estado de resultado integral; y
 - b) revelar en las notas información adicional aplicando una base de valuación diferente.
- 72.39** En otros casos excepcionales, la información es más relevante u origina una representación más fiel de la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero, a través del uso de:
- a) una base de valuación de un valor actual para el activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y
 - b) una base de valuación diferente para los ingresos y gastos relacionados en el estado del resultado del periodo⁴.

Al seleccionar esas bases de valuación, es necesario considerar los factores analizados en

⁴ El Marco Conceptual no especifica si el estado de resultado integral comprende uno solo o dos estados. El Marco Conceptual utiliza el término "estado del resultado integral" tanto para referirse a un estado separado, como para designar una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

los párrafos 72.1 al 72.29.

72.40 En dichos casos, los ingresos totales y los gastos totales que surgen en el periodo desde el cambio en el valor actual del activo o pasivo se separan y clasifican de forma que:

- a) la utilidad o pérdida neta incluye los ingresos y gastos determinados aplicando la base de valuación seleccionada para ese estado; y
- b) el otro resultado integral incluye todos los ingresos o gastos restantes. En consecuencia, el otro ingreso integral acumulado relacionado con ese activo o pasivo es igual a la diferencia entre:
 - i) el valor neto en libros del activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y
 - ii) el valor neto en libros que habría sido determinado aplicando la base de valuación seleccionada para el estado del resultado del periodo.

73 Valuación del capital

73.1 El valor neto en libros total del capital (capital total) no se determina directamente. Es igual al total del valor neto en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.

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

- a) el valor de mercado de los derechos sobre el capital de la entidad;
- b) el importe que podría obtenerse por la venta de la entidad como un todo, bajo la hipótesis de negocio en marcha; o
- c) el importe que podría obtenerse por la venta de todos los activos de la entidad y la liquidación de todos sus pasivos.

73.3 Aunque el capital total no se determina directamente, puede ser apropiado determinar directamente el valor neto en libros de algunas clases individuales de capital, así como algunos componentes de capital. No obstante, puesto que el capital total se determina como un residuo, al menos un componente dentro del capital no puede determinarse directamente.

73.4 El valor neto en libros total de una clase individual de capital o componente de capital es normalmente positivo, pero puede ser negativo en algunas circunstancias, dependiendo de qué activos y pasivos se reconocen y de cómo se determinan.

74 Técnicas de valuación basadas en los flujos de efectivo

- 74.1** En algunas ocasiones, una valuación no puede ser observada directamente y una forma de estimarla es usando técnicas de valuación basadas en los flujos de efectivo, las cuales no son bases de valuación; por ello, al utilizarlas, es necesario identificar la base de valuación que se utiliza y el grado en que la técnica refleja los factores aplicables a dicha base. Por ejemplo, si la base de valuación es el valor razonable, los factores aplicables son los descritos en el párrafo 71.20.
- 74.2** Las técnicas de valuación basadas en los flujos de efectivo pueden usarse al aplicar una base de valuación modificada, por ejemplo, el valor de cumplimiento ajustado para considerar la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir un pasivo (riesgo de crédito propio). El ajuste de las bases de valuación puede, en ocasiones, origina información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros o que puede ser menos costosa de producir y de comprender; sin embargo, las bases de valuación ajustadas pueden ser más difíciles de comprender para los usuarios de los estados financieros.
- 74.3** La incertidumbre sobre el desenlace surge de las incertidumbres sobre el monto o momento en que se generan los flujos de efectivo futuros. Esas incertidumbres son características importantes de activos y pasivos. Al determinar un activo o pasivo con base en estimaciones de flujos de efectivo futuros inciertos, un factor a considerar es la variación de los posibles escenarios en las estimaciones del importe y del momento en que ocurren los flujos de efectivo. Esos escenarios se consideran al seleccionar un único importe dentro del rango de flujos de efectivo posibles. El importe seleccionado es en sí mismo, en ocasiones, el importe de un desenlace posible, pero esto no es siempre el caso. El importe que proporciona la información más relevante es habitualmente uno que procede de la parte central del rango (una estimación central). Estimaciones centrales diferentes proporcionan información distinta. Por ejemplo:
- a) el valor esperado (el promedio ponderado de la probabilidad, también conocida como media estadística) refleja el rango total de desenlaces posibles y concede más peso a los que sean más probables. El valor esperado no pretende predecir la entrada o salida de efectivo u otros beneficios económicos procedentes de ese activo o pasivo;
 - b) el importe más cercano al 50% de la probabilidad de ocurrencia de entrada o salida de efectivo (la mediana estadística) el cual indica que la probabilidad de que ni una pérdida ni una ganancia posterior sería mayor al 50%; y
 - c) el desenlace más probable (la moda estadística) es la entrada o salida única de efectivo más probable que se espera para un activo o un pasivo.
- 74.4** Una estimación central depende de estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de las posibles variaciones en sus importes o momento en que ocurre. No capta el precio por soportar la incertidumbre de que el desenlace pueda diferir de esa estimación central (que es el factor descrito en el inciso d) del párrafo 71.20).

74.5 Ninguna estimación central proporciona información completa sobre el rango de desenlaces posibles; por ello, los usuarios pueden necesitar información sobre el rango de desenlaces posibles.

75 Cifras nominal y reexpresada

75.1 Atendiendo al nivel inflación cualquier valor histórico o valor actual puede expresarse bajo uno de los siguientes dos enfoques:

- a) cifra nominal; y
- b) cifra reexpresada.

Cifra nominal

75.2 La cifra nominal está representada por el monto determinado por las bases de valuación de costo histórico o de valor actual.

Cifra reexpresada

75.3 Es la cifra nominal ajustada por un factor específico para conservar unidades monetarias equivalentes.

75.4 Los factores a utilizar pueden ser índices de precios emitidos por instituciones reguladoras (miden los efectos inflacionarios), tipos de cambio (miden los efectos cambiarios), etcétera.

80 PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN

81 Definición de términos

81.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los siguientes significados:

- a) *agrupación* – es la suma de partidas individuales que comparten características y están clasificadas juntas;
- b) *clasificación* – es la organización de activos, pasivos, capital, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas; y
- c) *compensación* – es la presentación de uno o más activos financieros y pasivos financieros como un solo monto neto en el estado de situación financiera.

82 Comunicación efectiva

82.1 Una entidad comunica la información sobre sus activos, pasivos, capital, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros. La comunicación efectiva de los estados financieros incrementa su relevancia y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos de una entidad; también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros y requiere:

- a) enfocarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de enfocarse en reglas;
- b) clasificar la información agrupando las partidas similares juntas y separando las diferentes; y
- c) presentar la información de forma que no se oscurezca con detalles innecesarios o agrupaciones excesivas.

82.2 El costo de preparar la información restringe decisiones sobre presentación e información a revelar; por ello, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros presentando o revelando información específica justifican los costos de proporcionar y utilizar esa información.

82.3 Para facilitar la comunicación efectiva de los estados financieros, al desarrollar el CINIF los requerimientos de presentación y revelación debe mantener un equilibrio entre:

- a) dar a las entidades la flexibilidad de proporcionar información relevante que represente

fielmente los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos⁵ de la entidad, que son consecuencia de las transacciones y otros eventos del periodo; y

- b) requerir información que sea comparable tanto de un periodo a otro para una entidad como dentro del mismo periodo entre entidades.

82.4 La mención en las NIF particulares de los objetivos de presentación y revelación apoya la comunicación efectiva en los estados financieros, porque ayuda a las entidades a identificar la información útil y a decidir cómo comunicarla de forma más efectiva.

82.5 La comunicación efectiva requiere la consideración de lo siguiente:

- a) la información específica de la entidad es más útil que las descripciones estandarizadas; y
- b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y puede hacerlos menos comprensibles.

83 Estados financieros y sus notas

83.1 Para cumplir con las NIF una entidad debe presentar los estados financieros básicos establecidos en el Capítulo 30.

83.2 Los estados financieros y sus notas:

- a) deben presentarse conjuntamente en todos los casos. La información que complementa los estados financieros puede incluirse dentro del propio estado o en notas por separado; y
- b) son representaciones alfanuméricas que clasifican y describen mediante títulos, rubros, conjuntos, cantidades y notas explicativas, las declaraciones de los administradores de una entidad, sobre su situación financiera, sus resultados de operación, los cambios en su capital o patrimonio contable y los flujos de efectivo.

83.3 Los estados financieros deben identificarse claramente y distinguirse de cualquier otra información que se incluya en el mismo documento en que se publiquen tales estados.

83.4 Las NIF son aplicables esencialmente a los estados financieros y no a otra información que se presente fuera de ellos. Por lo tanto, es importante que los usuarios puedan distinguir información que ha sido preparada con base en las NIF, de otra información que les sea presentada y que pueda serles útil, pero que no está sujeta a esas normas.

⁵ En adelante el término “ingresos y gastos” abarca “ingresos, costos y gastos”.

- 83.5** Los estados financieros deben contener la siguiente información de manera prominente:
- a) el nombre, razón o denominación social de la entidad económica que emite los estados financieros y cualquier cambio en esta información ocurrido con posterioridad a la fecha de los últimos estados financieros emitidos; en caso de que este cambio haya ocurrido durante el periodo o el inmediato anterior, deberá indicarse el nombre, razón o denominación social previo;
 - b) la conformación de la entidad económica; es decir, si es una persona física o moral o un grupo de ellas;
 - c) la fecha del estado de situación financiera y del periodo cubierto por los otros estados financieros básicos;
 - d) el nivel de redondeo, en su caso, en que se presenta la información (tal como, miles o millones de unidades monetarias) el criterio utilizado debe indicarse claramente;
 - e) la moneda en que se presentan los estados financieros;
 - f) la forma legal de la entidad; y
 - g) la mención, en su caso, de que las cifras están expresadas en moneda de poder adquisitivo a una fecha determinada.

83.6 Los requerimientos del párrafo anterior normalmente se cumplen mediante la presentación de encabezados de página y breves encabezados de columnas en cada página de los estados financieros. Se requiere del juicio profesional para determinar la mejor manera de presentar la información.

84 Presentación

84.1 General

84.1.1 Los estados financieros son el resultado de captar un gran número de transacciones y otros eventos, que se reconocen como activos, pasivos, capital contable, ingresos y gastos y que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupamiento y clasificación es la presentación de información condensada y clasificada, constituida por los rubros que se incluyen en los estados financieros. Si un rubro determinado carece de importancia relativa por sí solo, debe agruparse con otras partidas. Un rubro que no tenga la suficiente importancia relativa para justificar su presentación por separado en los estados financieros puede justificar esa revelación en las notas a los estados financieros.

84.1.2 En esta NIF se utiliza el término *presentación* en un sentido amplio, comprendiendo partidas que se presentan en el cuerpo de los estados financieros y en sus notas.

- 84.1.3** En esta NIF se establecen conceptos generales de presentación; en NIF referentes a normas particulares se establecen requerimientos sobre presentaciones específicas para determinadas situaciones.
- 84.1.4** Los estados financieros y sus notas deben presentarse en forma comparativa por lo menos con el periodo anterior, excepto cuando se trate del primer periodo de operaciones de una entidad. Cuando la entidad haya aplicado un cambio contable o haya corregido un error en forma retrospectiva, también debe presentarse el estado de situación financiera ajustado al inicio del periodo más antiguo por el que se presente información financiera comparativa.
- 84.1.5** La forma de presentar las partidas en los estados financieros debe mantenerse durante el periodo que se informa, así como de un periodo al siguiente, a menos que:
- a) después de un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o de un análisis de sus estados financieros, sea evidente que otra presentación es más adecuada considerando los criterios para la selección y aplicación de políticas contables que se incluyen en esta NIF; o
 - b) los estados financieros de periodos anteriores que se presentan en forma comparativa con los del periodo actual, sean afectados por cambios en normas particulares, reclasificaciones o correcciones de errores.
- 84.1.6** Una entidad debe cambiar la presentación de sus estados financieros únicamente si la nueva presentación adoptada mejora la utilidad para el usuario de los estados financieros. En estos casos, deben proporcionarse los elementos necesarios para afectar lo menos posible la comparabilidad.
- 84.1.7** Al hacer esos cambios en la presentación, una entidad debe reclasificar su información comparativa. Cuando se modifica la presentación de los estados financieros y sus notas, los correspondientes a periodos anteriores que se presentan para fines comparativos deben ajustarse o reclasificarse, según corresponda, en el mismo sentido, a menos que sea impráctico⁶ hacerlo.
- 84.1.8** Los estados financieros deben presentarse por lo menos una vez al año en forma comparativa abarcando periodos anuales. Esto no impide que se emitan estados financieros en fechas intermedias.

84.2 Clasificación

- 84.2.1** La clasificación es la organización de los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas. Estas características incluyen, pero no se limitan a, la naturaleza de la partida, su función dentro de las actividades de negocio llevadas a cabo

⁶ Impráctico es la imposibilidad de aplicar retrospectivamente los efectos de un cambio contable.

por la entidad y la forma de determinarla.

- 84.2.2** La clasificación conjunta de activos, pasivos, capital, ingresos o gastos diferentes puede oscurecer la información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y, además, puede no proporcionar una representación fiel de lo que se pretende.
- 84.2.3** La clasificación se aplica a la unidad de cuenta seleccionada de los activos o pasivos; sin embargo, en ocasiones, puede ser apropiado clasificar un activo o un pasivo por separado en componentes que tengan distintas características. Por ejemplo, podría ser apropiado separar un activo o pasivo en componentes circulantes y no circulantes, procediendo a clasificarlos por separado.

Compensación

- 84.2.4** La compensación es la presentación de uno o más activos financieros y pasivos financieros como un solo monto neto en el estado de situación financiera cuando los flujos de efectivo futuros representarán una sola partida; por lo cual, para presentar el monto compensado en el estado de situación financiera la entidad debe cumplir las dos condiciones siguientes:
- a) tener un derecho legalmente exigible y vigente de compensar el activo financiero y el pasivo financiero en cualquier circunstancia; y, a su vez
 - b) tener la intención de liquidar el activo financiero y el pasivo financiero sobre una base compensada o de realizar el activo financiero y liquidar el pasivo financiero simultáneamente.
- 84.2.5** Una compensación inadecuada de un activo financiero contra un pasivo financiero limita a los usuarios en su posibilidad de entender las operaciones ocurridas, así como para evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad. Presentar los activos, netos de sus estimaciones, por ejemplo, para obsolescencia de inventarios o para cuentas incobrables; o en su caso, los ingresos netos de sus descuentos o rebajas, no constituye compensación en los términos del párrafo anterior.

Clasificación del capital

- 84.2.6** Para proporcionar información útil, puede ser necesario clasificar los derechos sobre el capital por separado si tienen características diferentes.
- 84.2.7** De forma análoga, para proporcionar información útil puede ser necesario clasificar los componentes de capital por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos específicos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, la presentación por separado de cualesquier reservas puede proporcionar información útil.

Clasificación de ingresos y gastos

- 84.2.8** La clasificación de los ingresos y gastos puede ser en función de:
- a) la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo relacionado; o
 - b) sus componentes que tengan características diferentes y se identifiquen por separado. Por ejemplo, un cambio en el valor actual de un activo puede incluir los efectos de los cambios de valor razonable y la devengación de intereses. Sería apropiado en tal caso clasificar los componentes por separado si, haciéndolo así, mejoraría la utilidad de los estados financieros resultante.

Estado de resultado integral

- 84.2.9** Para comunicar información sobre el resultado integral de forma más eficiente y eficaz, los ingresos y costos, en el estado de resultado integral se clasifican en los que se incluyen:
- a) en la utilidad o pérdida neta; o
 - b) en otros resultados integrales.
- 84.2.10** La utilidad o pérdida neta es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. La utilidad o pérdida neta del periodo ofrece una representación muy resumida del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. Algunos usuarios de los estados financieros incorporan ese total en su análisis como punto de partida, o bien como el principal indicador del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. No obstante, la comprensión del rendimiento financiero de una entidad para el periodo requiere un análisis de todos los ingresos y gastos reconocidos (incluyendo los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral), así como un análisis de otra información incluida en los estados financieros.
- 84.2.11** Puesto que la utilidad o pérdida neta es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, todos los ingresos y gastos se incluyen, en principio, en dicho concepto; sin embargo, al desarrollar las NIF particulares, el CINIF puede decidir en circunstancias excepcionales que los ingresos o gastos que surjan de un cambio en el valor actual de un activo o pasivo se incluyan en otro resultado integral cuando, al hacerlo, se proporcionase información más relevante en la utilidad o pérdida neta del periodo o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.
- 84.2.12** Los ingresos y gastos que surgen de una base de valuación de costo histórico están incluidos en la utilidad o pérdida neta del periodo. Ese es también el caso cuando los ingresos y gastos de ese tipo se identifican por separado como componentes de un cambio en el valor actual de un activo o pasivo. Por ejemplo, si un activo financiero se determina a valor razonable y si los ingresos por intereses se identifican por separado de otros cambios en el valor, ese

ingreso por intereses se incluye en la utilidad o pérdida neta.

84.2.13 Todos los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral en un periodo se reciclan a la utilidad o pérdida neta del periodo en un periodo futuro cuando se realicen, dado que al hacerlo se proporciona información más relevante y una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro.

84.3 Agrupación de partidas

84.3.1 La agrupación es la presentación conjunta de partidas de activos, pasivos, capital, ingresos o gastos que tienen características compartidas y estén incluidos en la misma clasificación.

84.3.2 La agrupación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agrupación oculta parte de ese detalle. Por ello, debe encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información relevante no se oscurezca con muchos detalles insignificantes o por una agrupación excesiva.

84.3.3 Pueden ser necesarios niveles diferentes de agrupación en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo, habitualmente, el estado de situación financiera y el estado del resultado integral del periodo proporcionan información resumida y la más detallada en las notas.

85 Revelación

85.1 General

85.1.1 Las notas de los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significado de las partidas y cifras que se presentan en dichos estados; proporcionan información acerca de la entidad y sus transacciones y otros eventos que la han afectado o podrían afectarla económicamente; así como, sobre la repercusión de políticas contables y de cambios significativos. Debido a lo anterior, las notas explicativas a que se ha hecho referencia se presentan junto con los estados financieros básicos.

85.1.2 Para una adecuada revelación las notas deben incluir información:

- a) acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas;
- b) requerida por las NIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros básicos; y
- c) que no se presente en ninguno de los estados financieros básicos, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

85.1.3 La entidad debe considerar cuál debe ser el detalle de las revelaciones, el énfasis a dar a los distintos elementos a revelar, el nivel adecuado de agrupación y de disgregación, y si los usuarios necesitan explicaciones adicionales para evaluar la información cuantitativa que se revela

85.1.4 Una entidad debe presentar las notas, en la medida en que sea factible, de una forma sistemática; para ello, la entidad debe considerar el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad debe referenciar cada partida incluida en los estados de situación financiera, del resultado integral, de cambios en el capital contable y de flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas.

85.1.5 Normalmente las notas se presentan con el siguiente contenido, el cual contribuye al entendimiento por parte de los usuarios de la información que se presenta en los estados financieros de la entidad y a la comparación de éstos con los de otras entidades:

- a) declaración en la que se manifieste explícitamente el cumplimiento cabal con las NIF, para lograr una presentación razonable. En caso contrario debe revelarse este hecho;
- b) descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades;
- c) resumen de las políticas contables significativas aplicadas;
- d) información relativa a partidas que se presentan en el cuerpo de los estados financieros básicos, en el orden en el que se presenta cada estado financiero y las partidas que lo integran;
- e) fecha autorizada para la emisión de los estados financieros y nombres de los funcionarios u órgano(s) de la administración que la autorizaron; y
- f) otras revelaciones incluyendo:
 - i. pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos;
 - ii. revelaciones de información no financiera; por ejemplo, los objetivos y políticas relativos a la administración de riesgos; y
 - iii. nombre de la entidad controladora directa y de la controladora de último nivel de consolidación.

85.1.6 Ejemplos de ordenación y agrupación sistemática de las notas incluyen:

- a) dar importancia a las áreas de sus actividades que la entidad considera que son más relevantes para la comprensión de su resultado integral y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades operativas específicas;
- b) agrupar información sobre partidas cuantificadas de forma similar tal como activos

determinados a valor razonable; o

- c) dar información de las partidas del estado de situación financiera y del estado de resultado integral siguiendo el orden en los mismos.

85.1.7 Una entidad puede presentar las notas que proporcionan información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas como una sección separada de los estados financieros.

85.1.8 En los estados financieros o en sus notas debe revelarse:

- a) el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); y
- b) si una entidad es de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

85.2 Políticas contables

85.2.1 Las políticas contables son los criterios de aplicación de las normas particulares, que la administración de una entidad considera como los más apropiados en sus circunstancias para presentar razonablemente la información contenida en los estados financieros básicos.

85.2.2 Las políticas contables significativas deben incluir:

- a) las bases de valuación utilizadas para elaborar los estados financieros; y
- b) otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

85.2.3 Es importante informar a los usuarios acerca de la base o bases de valuación utilizadas en los estados financieros (por ejemplo: costo histórico, costo actual, valor neto realizable, valor razonable o monto recuperable), puesto que esa base o bases, sobre la que una entidad elabora los estados financieros, afecta significativamente al análisis realizado por los usuarios.

85.2.4 Cuando una entidad utiliza más de una base de valuación en los estados financieros, por ejemplo, cuando se han valuado ciertas clases de activos a costo histórico y otras a valor razonable, debe ser suficiente con proporcionar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los que se ha aplicado cada una de las bases de valuación.

85.2.5 Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la administración debe considerar si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones se reflejan en la información presentada sobre el rendimiento y la situación financiera. Cada entidad debe considerar la naturaleza de sus operaciones, y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. La revelación de políticas contables particulares es especialmente útil para los usuarios cuando ellas se seleccionen entre las alternativas permitidas en las NIF.

85.2.6 Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo actual o del anterior carecieran de importancia relativa.

85.2.7 Una entidad debe revelar, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucren riesgos en estimaciones, que la administración haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

85.3 Supuestos e incertidumbres en las estimaciones

85.3.1 Las revelaciones deben permitir a los usuarios de los estados financieros entender el efecto de cualquier riesgo sobre el monto, momento en que se generan e incertidumbres de los flujos de efectivo futuros. Para cumplir este objetivo las revelaciones deben proveer:

- a) información sobre las prácticas de administración de riesgos de la entidad y cómo se enlazan con el reconocimiento y valuación de cualquier partida en los estados financieros, incluyendo los métodos, supuestos, e información utilizados para determinarlos;
- b) información cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los montos que surgen, el cambio en su monto y las razones de los cambios; y
- c) información sobre la exposición a riesgos de la entidad.

85.3.2 Una entidad debe revelar los supuestos claves utilizados, al cierre del periodo contable, en la determinación de las estimaciones contables que implican incertidumbre con un riesgo relevante de ocasionar ajustes importantes en el valor neto en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a dichas estimaciones de activos y pasivos, la revelación debe incluir detalles sobre:

- a) su naturaleza; y
- b) su valor neto en libros al cierre del periodo sobre el que se informa.

- 85.3.3** La determinación del valor neto en libros de algunos activos y pasivos requiere la estimación de los posibles efectos de eventos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de datos de entrada observables recientes, podría ser necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para determinar: las pérdidas crediticias esperadas; el monto recuperable de las distintas clases de propiedades, planta y equipo; el efecto de una posible obsolescencia tecnológica sobre los inventarios; cambios en las provisiones condicionadas a desenlaces futuros por litigios en curso; o los cambios en las provisiones por beneficios a empleados a largo plazo. Estas estimaciones implican supuestos sobre estas partidas, tales como flujos de efectivo ajustados por el riesgo sobre las tasas de descuento a utilizar, la evolución prevista en el crecimiento futuro de beneficios a empleados u otro tipo de cambios futuros en los supuestos.
- 85.3.4** Los supuestos y otras fuentes de incertidumbre en las estimaciones a revelar previstas en el párrafo 85.3.2, son aquellos que por su naturaleza ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio de la administración de una entidad. A medida que el número de variables y supuestos aumenta, el rango de distintos desenlaces futuros de las incertidumbres se amplía, siendo los juicios profesionales más subjetivos y complejos y, por ende, la posibilidad de que se produzcan cambios significativos futuros en el valor neto en libros de los activos o pasivos normalmente se incrementa.
- 85.3.5** La revelación indicada en el párrafo 85.3.2 no se requiere para activos y pasivos cuyos valores en libros se han determinado a valor razonable basado en datos de entrada recientemente observados. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del siguiente periodo, pero estos cambios no se originan por fallas en los supuestos u otros datos de entrada utilizados para la estimación de la incertidumbre.
- 85.3.6** Una entidad debe revelar la información prevista en el párrafo 85.3.2 de manera que ayude a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la administración. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada varían de acuerdo con la naturaleza de los supuestos y otras circunstancias. Este tipo de revelaciones incluyen, entre otras:
- a) la naturaleza de los supuestos u otras incertidumbres en la estimación;
 - b) la sensibilidad del valor neto en libros por los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo los razonamientos de dicha sensibilidad;
 - c) la resolución esperada de una incertidumbre, así como, el rango de desenlaces razonablemente posibles para el siguiente periodo, respecto al valor neto en libros de los activos y pasivos afectados; y
 - d) cuando la incertidumbre continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados a los supuestos pasados relativos a dichos activos y pasivos.
- 85.3.7** Algunas veces es impráctico revelar el alcance de los posibles efectos de un supuesto sobre la incertidumbre en la estimación. En tales casos, la entidad debe revelar que es posible,

con base en la experiencia, que los desenlaces que se produzcan dentro del siguiente periodo sean diferentes de lo esperado y pueden requerirse ajustes significativos en el valor neto en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad debe revelar la naturaleza y el valor neto en libros del activo o pasivo afectado por la estimación.

85.3.8 Cuando al hacer su evaluación la administración determina que existe incertidumbre importante relativa a eventos o condiciones que pueden dar lugar a dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, tales como insuficiencia en el capital contable y/o en el capital de trabajo, pérdidas de operación recurrentes, flujos negativos de operación, incumplimientos con términos de contratos de préstamo, etc.; esas incertidumbres y los planes de acción con los que la entidad espera superarlas, deben revelarse. Si los estados financieros no se preparan sobre la base del negocio en marcha, este hecho debe revelarse; asimismo, debe revelarse la base sobre la que se prepararon los estados financieros y las razones por las cuales la entidad no se considera como un negocio en marcha.

85.4 Otras revelaciones

85.4.1 Si uno o más estados financieros básicos se omiten, debe mencionarse en las notas explicativas cuáles son los estados financieros omitidos y expresar claramente la falta de cumplimiento con las NIF.

85.4.2 Cuando una entidad no presente estados financieros comparativos por ser su primer periodo de operaciones, ese hecho debe revelarse.

85.4.3 Si la información explicativa relativa a cambios en la presentación de los estados financieros y sus notas, correspondientes a periodos anteriores, continúa siendo relevante en el periodo actual, dicha información debe seguir revelándose.

85.4.4 Si se ajustan retrospectivamente o se reclasifican algunos elementos de los estados financieros de periodos anteriores, debe revelarse, cuando sea relevante:

- a) la naturaleza del ajuste o de la reclasificación;
- b) el importe de cada partida o clase de partidas ajustadas o reclasificadas; y
- c) las razones para hacer el ajuste o la reclasificación.

85.4.5 Cuando sea impráctico ajustar retrospectivamente o reclasificar estados financieros comparativos, debe revelarse:

- a) la razón o razones para no efectuar el ajuste o la reclasificación;

b) la naturaleza de los ajustes que se hubieran efectuado si las partidas hubieran sido ajustadas o reclasificadas.

- 85.4.6** Cuando los estados financieros se presenten por un periodo distinto al ciclo normal de operaciones de la entidad o este no coincida con un año calendario, debe revelarse tanto el periodo que cubren los estados financieros, como las razones para utilizar un periodo distinto al ciclo normal de operaciones.
- 85.4.7** Cuando la fecha o periodo contable a que se refieren los estados financieros se modifique por cambios en el ciclo normal de operaciones, debe revelarse este hecho, así como, el que los importes de los estados financieros y las notas de los diferentes periodos que se presentan pudieran no ser totalmente comparables.
- 85.4.8** En caso de que existan hechos posteriores que afecten sustancialmente la información financiera, entre la fecha a que se refieren los estados financieros y en la que estos son emitidos, estos eventos deben revelarse suficiente y adecuadamente.
- 85.4.9** La aplicación de políticas contables impropias o inadecuadas no se rectifica con la revelación de las políticas utilizadas ni mediante notas explicativas a los estados financieros.
- 85.4.10** Debe revelarse el nombre de la entidad controladora directa y, en su caso, el de la controladora del último nivel de consolidación.

90 SUPLETORIEDAD

91 Norma básica

91.1 En ausencia de una NIF particular que cubra una transacción u otro evento, una entidad debe aplicar como supletorias otras normas de información financiera en el siguiente orden:

- a) las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y
- b) las normas de otro marco normativo que tenga reconocimiento internacional y que cumplan con los requisitos de supletoriedad establecidos en esta NIF.

91.2 Como ejemplo del inciso b) anterior, puede mencionarse a la normativa emitida por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos de América (Financial Accounting Standards Board, FASB), en su *Codificación de Normas Contables (Accounting Standards Codification, ASC)*.

92 Requisitos de una norma supletoria

92.1 Una norma supletoria debe cumplir con todos los requisitos que a continuación se señalan:

- a) estar vigente, según lo establezca la propia norma supletoria. Una nueva norma supletoria podrá aplicarse de manera anticipada, si ésta así lo permite;
- b) no contraponerse al marco conceptual de las NIF;
- c) haber sido aprobada por un organismo reconocido internacionalmente como emisor de normas contables mediante un debido proceso similar al que sigue el CINIF para emitir normas;
- d) ser parte de un conjunto de normas formalmente establecido, para evitar así, que en la práctica se apliquen tratamientos informales y sin sustento teórico; y
- e) cubrir plenamente la transacción u otro evento al que se aplique la supletoriedad.

93 Criterios de la aplicación de supletoriedad

93.1 La aplicación de una norma supletoria debe sujetarse a los criterios siguientes:

- a) debe aplicarse únicamente sobre temas que no estén contemplados en los objetivos y alcances de las normas particulares dentro de las NIF; por lo tanto, la norma supletoria nunca debe utilizarse para complementar o sustituir a las normas de valuación, presentación o revelación, ya contenidas en alguna NIF particular;
- b) debe aplicarse por temas generales y de manera integral para el tratamiento contable relativo a la transacción u otro evento cubierto por la supletoriedad, independientemente de que el tema general esté contenido en una o varias normas;

- c) en los casos en los que la norma utilizada originalmente como supletoria sea modificada o derogada por parte de su organismo emisor, debe evaluarse la supletoriedad de la norma que la sustituya;
- d) la supletoriedad debe suspenderse cuando entre en vigor una nueva NIF emitida por el CINIF sobre el tema relativo o, en su caso, cuando dicha NIF permita su aplicación anticipada y se tome esta opción.

94 Cambios contables derivados de la aplicación de una norma supletoria

- 94.1** Cuando se utilice por primera vez una norma supletoria o, en su caso, cuando se suspenda la supletoriedad, debe atenderse a lo establecido en las NIF particulares relativas al tema de cambios contables.

95 Revelación de la supletoriedad

- 95.1** Mientras se utilice una norma supletoria, debe revelarse este hecho en notas a los estados financieros, indicando la siguiente información:

- a) breve descripción de la transacción u otro evento para el que se utiliza la norma supletoria;
- b) nombre de la norma supletoria, organismo que la emite, y fecha de vigencia;
- c) fecha en que inició la supletoriedad;
- d) breve comentario del objetivo, alcance y normas de reconocimiento contable contenidos en la norma supletoria, así como las razones que sustenten su utilización; y
- e) en el periodo en el que la norma utilizada inicialmente como supletoria se sustituya por otra norma supletoria, deben comentarse las diferencias importantes entre la norma supletoria inicial y la nueva adoptada.

- 95.2** Al suspenderse la aplicación de una norma supletoria por la emisión de una nueva NIF emitida por el CINIF, debe revelarse este hecho, incluyendo la siguiente información:

- a) breve descripción de la transacción u otro evento que, en su momento, motivó la utilización de la norma supletoria;
- b) nombre de la norma supletoria que deja de aplicarse, organismo que la emitió, así como fecha en la que terminó la supletoriedad;
- c) nombre y fecha de vigencia de la NIF que empezará a aplicarse; y
- d) diferencias relevantes entre la norma que se suspende y la NIF que se aplica en su lugar.

100 VIGENCIA

- 100.1** Las disposiciones contenidas en esta Norma de Información Financiera entran en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2023, permitiendo su aplicación anticipada.
- 100.2** Esta NIF deja sin efecto a la Serie NIF A emitida en el año 2005, la cual se conforma de los siguientes documentos:
- NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*;
 - NIF A-2, *Postulados básicos*;
 - NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*;
 - NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*;
 - NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*;
 - NIF A-6, Reconocimiento y valuación;
 - NIF A-7, *Presentación y revelación*; y
 - NIF A-8, *Supletoriedad*.

La NIF A-1, Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera, está integrada por los párrafos incluidos en la Introducción y los capítulos 10 al 100, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices que no son normativos. La NIF A-1 debe aplicarse de forma integral con las Normas de información Financiera.

APÉNDICE A – GUÍA PARA HACER JUICIOS DE IMPORTANCIA RELATIVA

A1 Introducción

A1.1 El objetivo de esta guía es el de proveer orientación a los preparadores de estados financieros para hacer juicios de importancia relativa al aplicar las Normas de Información Financiera (NIF). Esta guía puede ser útil a otras partes involucradas en la información financiera, para entender cómo la administración hace juicios de importancia relativa al preparar dichos estados financieros.

A1.2 La sección 42 de esta NIF trata la característica cualitativa primaria de *relevancia*, la cual incluye el concepto de la *importancia relativa*. Los párrafos 42.1.4 al 42.1.12 definen la importancia relativa, incluyendo los factores a tomar en cuenta en atención a los aspectos cuantitativos y cualitativos.

A1.3 Esta guía provee:

- a) una descripción de las características generales de importancia relativa;
- b) un proceso sugerido para efectuar juicios de importancia relativa, indicando el rol que juega la administración al preparar estados financieros y enfocándose a los factores que debería considerar al hacer estos juicios; y
- c) guías de cómo efectuar juicios de importancia relativa en situaciones particulares, tales como información de periodos anteriores, errores y cumplimiento de condiciones financieras, incluyendo el caso de información intermedia.

A1.4 El que la información tenga importancia relativa es una cuestión de juicio y depende de los hechos y circunstancias de la entidad. Esta guía ilustra ciertos factores que la administración debe considerar al juzgar si la información es importante.

A2 Características de la importancia relativa

A2.1 Definición de la importancia relativa

A2.1.1 Se considera que cierta información es de importancia relativa en los estados financieros si puede razonablemente esperarse que su omisión, distorsión u oscurecimiento influya inadecuadamente las decisiones que los usuarios (por ejemplo, inversionistas, acreedores financieros y otros acreedores, tal como proveedores) de los estados financieros de una entidad hacen basados en los mismos.

A2.1.2 Al efectuar juicios de importancia relativa, una entidad debe tomar en consideración cómo es que la información puede razonablemente influenciar a los usuarios de sus estados financieros cuando toman decisiones basadas en los mismos.

A2.1.3 El principal objetivo de los estados financieros es el de proveer información financiera de una entidad que sea útil a usuarios actuales y potenciales al tomar decisiones sobre proveer recursos a la entidad. No persiguen convencer al lector de un punto de vista o de una posición en particular.

A2.2 Extensión de los juicios de importancia relativa

A2.2.1 La necesidad de efectuar juicios de importancia relativa se extiende a todo el proceso de preparación de estados financieros. Una entidad efectúa estos juicios al tomar decisiones sobre reconocimiento, valuación, presentación y revelación, y los requerimientos de las NIF deben ser aplicados sólo si su efecto es de importancia relativa en los estados financieros en su conjunto; sin embargo, no es adecuado que una entidad haga o deje sin corregir, desviaciones de poca importancia relativa de las NIF que origine una presentación particular de su situación financiera, resultados o flujos de efectivo.

A2.2.2 Las NIF establecen requerimientos que permiten que los estados financieros provean información útil sobre la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de una entidad para los usuarios de los estados financieros. La entidad podría dejar de aplicar los requerimientos de reconocimiento y valuación cuando el efecto de ello no sea de importancia relativa. Un ejemplo es el del umbral para capitalizar partidas de propiedades planta y equipo. Una entidad puede concluir que todas aquellas compras cuyo monto es inferior a dicho umbral no van a distorsionar los estados financieros si se reconocen de inmediato en los resultados de la entidad, en lugar de capitalizarse y depreciarse a lo largo de varios ejercicios.

A2.2.3 Si una revelación requerida por una NIF no es importante, no es necesario que la entidad la haga, aun cuando la NIF la tenga en una lista de temas a revelar. De forma inversa, una entidad debe evaluar revelar información que considere que los usuarios necesitarían para entender el impacto de ciertas transacciones y otros eventos, aun cuando las NIF no la requieran. Por ejemplo, la NIF de deterioro de instrumentos financieros por cobrar requiere que se revelen los montos de colaterales o garantías que se tienen sobre cuentas por cobrar; sin embargo, si estos no son importantes no sería necesario revelarlos.

A2.2.4 Un ejemplo de una revelación no requerida, pero útil, sería el de revelar los planes de negocios relacionados con inversiones en activos o adquisición de subsidiarias.

A2.3 Juicio de importancia relativa

A2.3.1 Al evaluar si una información es importante para incluirse en los estados financieros, una entidad aplica su juicio para decidir si puede esperarse que esta pueda razonablemente influenciar las decisiones que los usuarios hagan con base en los estados financieros. Al aplicar su juicio, la entidad considera tanto sus circunstancias específicas, como si la información provista responde a las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

A2.3.2 Dado que las circunstancias de la entidad cambian, los juicios de importancia relativa son reevaluados en cada fecha de informe en atención a dichos cambios.

A2.4 Necesidades de información de los usuarios

A2.4.1 Al efectuar juicios de importancia relativa, la entidad debe considerar el impacto que puede esperarse que la información tenga en los usuarios de sus estados financieros. Los usuarios son tanto los actuales como los potenciales, que no pueden requerir información directa de la entidad y descansan en estados financieros de carácter general para la mayor parte de la información que requieren. Pueden existir otros interesados en la información financiera, tales como la propia administración, reguladores y otros para los cuales la información de dichos estados financieros será útil, sin embargo, éstos no están necesariamente dirigidos a esas partes.

A2.4.2 Dado que los usuarios también incluyen los potenciales, no sería adecuado que la entidad restringiera la información provista enfocándola sólo a los actuales. Por ejemplo, si la actividad de una subsidiaria se restringe a dar servicios a otras entidades del grupo, no se reducen sus revelaciones sólo a las que interesan a la tenedora y a sus acreedores actuales. La subsidiaria debe considerar a otros usuarios potenciales, como otros acreedores, al hacer sus juicios de importancia relativa.

A2.4.3 Al efectuar los juicios de importancia relativa, una entidad considera que se espera que los usuarios primarios tengan un conocimiento razonable de negocios y de la economía, y analicen la información incluida en los estados financieros con diligencia.

A2.4.4 Una entidad necesita considerar qué tipo de decisiones llevan a cabo los usuarios con base en los estados financieros y, consecuentemente, qué información requieren para ello. Las decisiones están relacionadas con proveer recursos a la entidad, tales como invertir o desinvertir, vender, prestar y otras actividades relacionadas, así como influir o ejercer derechos de voto. Esas decisiones dependen de los rendimientos que los usuarios esperan obtener, que dependen de su evaluación de los montos, oportunidad e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.

A2.4.5 Los usuarios requieren información de los recursos y obligaciones de una entidad y de los cambios en los mismos, para evaluar que tan efectiva y eficiente es la administración al cumplir sus responsabilidades al utilizar los recursos. Otros usuarios pueden estar interesados en el potencial de crecimiento de la entidad en la cual trabajan o en la estabilidad de una entidad que es un proveedor de bienes o servicios claves.

A2.4.6 Los estados financieros pueden hacer la diferencia en la toma de decisiones si tienen valor predictivo o confirmatorio, o ambos. Al hacer juicios de importancia relativa, la entidad debe evaluar si puede esperarse razonablemente que la información influya en las decisiones de

los usuarios, en lugar de considerar que puede razonablemente esperarse que la información por sí misma pueda cambiar sus decisiones.

- A2.4.7** El objetivo de los estados financieros es proveer información financiera que sea útil a los usuarios para tomar decisiones sobre proveer recursos a una entidad. Sin embargo, los estados financieros de propósito general no proveen, ni pueden proveer, toda la información que los usuarios necesitan. Por lo tanto, la entidad tiende a cumplir con las necesidades de información común de estos y no con necesidades de información especializada que sea única para usuarios particulares. Por ejemplo, un usuario no podrá obtener información sobre ingresos y costos de una unidad de negocio de la entidad que se encuentre en cierta localidad, en la cual el usuario a su vez opera un negocio y desee comparar información.
- A2.4.8** Para poder cumplir con las necesidades de información comunes de sus usuarios, la entidad debe primero identificar la información que requeriría cada uno de los grupos de usuarios y el conjunto de esta información es la información común que la entidad tiende a cubrir. Esto significa que, en adición a las necesidades de información que tiene cada grupo, la entidad debe satisfacer las que no comparten los distintos grupos, pero que son importantes para otro u otros grupos.
- A2.4.9** Los usuarios de estados financieros consideran generalmente información de otras fuentes y no sólo de los estados financieros. Por ejemplo, utilizan información sobre la industria en que opera la entidad, información de sus competidores e información económica general. Sin embargo, se requiere que los estados financieros sean un documento autosuficiente que provea información sobre la situación financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de la entidad que sea útil a los usuarios al tomar decisiones sobre proveer recursos a la entidad o si la entidad tiene potencial de crecimiento y será estable como proveedor de bienes o servicios. Por lo tanto, se evalúa si la información es de importancia relativa para los estados financieros, sin considerar si está también disponible al público por otro medio.
- A2.4.10** Por ejemplo, si una entidad realiza adquisiciones importantes de negocios, debe incluir en los estados financieros el motivo principal de la adquisición y cómo se adquirió el control, aun cuando esto lo haya explicado en un comunicado de prensa al momento de la adquisición.
- A2.4.11** Los estados financieros deben cumplir con las normas de revelación de la NIF aplicables a partidas con importancia relativa, aun cuando las leyes o reglas locales permitan una menor revelación. Por otra parte, las leyes o regulaciones locales pueden pedir revelaciones adicionales a las que piden las NIF, aun cuando estas no sean de importancia relativa, lo cual está permitido cuidando que esa información adicional no oscurezca la información que es importante.

A3 Juicios de la importancia relativa

A3.1 Generalidades del proceso

A3.1.1 Puede ser útil seguir un proceso sistemático para hacer juicios de importancia relativa al preparar estados financieros. Un ejemplo es el proceso de cuatro etapas que se ilustra más adelante, el cual muestra los factores a considerar cuando la entidad efectúa juicios de importancia relativa y el rol que la importancia relativa juega en la preparación de los estados financieros.

A3.1.2 El proceso ilustra un posible medio para hacer juicios de importancia relativa, que incorpora los requerimientos que una entidad aplicaría para cumplir con las NIF. Dado que el juicio está involucrado en evaluar importancia relativa al preparar estados financieros, el proceso está diseñado como una guía para ayudar a una entidad a aplicar juicios de forma eficiente y efectiva.

A3.2 Los cuatro pasos del proceso de importancia relativa

A3.2.1 Los pasos identificados como un posible enfoque de la evaluación de importancia relativa consisten en:

Paso 1— identificar información que puede ser importante,

Paso 2— evaluar si la información identificada tiene el potencial de ser importante,

Paso 3— organizar la información en el borrador de estados financieros de tal manera, que se comunique en forma clara y concisa a los usuarios, y

Paso 4— revisar el borrador de los estados financieros para determinar si toda la información importante ha sido identificada y la importancia relativa ha sido considerada desde una amplia perspectiva y en su conjunto, sobre la base de un juego completo de estados financieros.

A3.3 Paso 1—Identificar información que puede ser importante

A3.3.1 La entidad identifica información de sus transacciones y otros eventos que los usuarios primarios pueden necesitar para tomar decisiones sobre proveer recursos a la entidad. Al identificarla considera como punto de partida los requerimientos de las NIF aplicables a las transacciones y otros eventos, pues estas identifican la información que se espera cubrirá las necesidades para una amplia variedad de usuarios en diversas circunstancias.

A3.3.2 Cuando se desarrolla una norma se busca un equilibrio entre los beneficios de proveer información y los costos de hacerlo. Sin embargo, el costo no es un factor a considerar al hacer juicios de importancia relativa, a menos de que una NIF lo permita específicamente.

La entidad también considera las necesidades de información de los usuarios primarios que se explican en los párrafos A2.4.7 a A2.4.9.

A3.3.3 Como resultado de este proceso se obtiene información que es potencialmente importante.

A3.4 Paso 2—Evaluación de si la información identificada es importante

A3.4.1 Es necesario evaluar si la información potencialmente importante identificada en el paso 1 es relevante. Para ello debe evaluarse si se puede esperar que los usuarios primarios sean razonablemente influenciados por la información al tomar decisiones de proveer recursos a la entidad basados en los estados financieros. Esta evaluación se realiza considerando los estados financieros en su conjunto.

A3.4.2 La entidad puede concluir que cierta información es importante por varias razones, como la naturaleza o tamaño de la partida, en relación con las circunstancias particulares de la entidad. Por lo tanto, hacer los juicios requerirá de consideraciones cualitativas y cuantitativas y no se puede apoyar sólo en guías numéricas o umbrales cuantitativos.

A3.4.3 A continuación, se describen algunos factores comunes de importancia relativa que una entidad debería de utilizar para determinar si una información es importante, los cuales se clasifican como cuantitativos o cualitativos.

A3.4.4 El producto de esta evaluación es un conjunto preliminar de información relevante. Para presentación y revelación, esto involucra decisiones acerca de qué información necesita proveer una entidad en sus estados financieros y con qué detalle. Para reconocimiento y valuación, esta evaluación incluye la identificación de información que, de estar omitida, distorsionada u oscurecida, puede esperarse que inflencie inadecuadamente las decisiones del usuario primario.

A3.4.5 Normalmente una entidad evalúa si la información es cuantitativamente importante considerando el impacto que la transacción y otros eventos tendrían sobre ciertas mediciones de su situación financiera, resultados y flujos de efectivo. Esta evaluación se hace considerando no sólo el impacto de lo que ha sido reconocido, sino de partidas no reconocidas que podrían afectar la percepción de los usuarios primarios, tales como activos o pasivos contingentes.

A3.4.6 Identificar las mediciones con las cuales la entidad efectúa esta evaluación cuantitativa requiere juicio, aplicado en función de cuáles mediciones son de mayor interés para los usuarios.

A3.4.7 Los factores cualitativos son características de una transacción y de otros eventos que, de estar presentes, hacen más probable que la información inflencie las decisiones de los usuarios primarios. La presencia de un factor cualitativo no hace que la información sea

necesariamente importante, pero es probable que haga que aumente el interés del usuario en la misma.

- A3.4.8** Al hacer los juicios de importancia relativa, la entidad debe considerar tanto los factores específicos de la entidad como los externos, los cuales se describen en los párrafos siguientes, y considerarlos conjuntamente en la práctica.
- A3.4.9** Un factor cualitativo es una característica de la transacción u otro evento, por ejemplo:
- a) involucramiento de una parte relacionada;
 - b) características poco comunes de la transacción u otro evento; o
 - c) una variación o cambios en tendencias no esperados, tal como una variación con el monto del año anterior.
- A3.4.10** La relevancia de la información para los usuarios primarios puede también afectarse por el contexto en que la entidad opera y una característica cualitativa externa depende de ese entorno y puede ser posible que inflencie las decisiones de los usuarios. Algunas de estas características pueden incluir la localización geográfica de la entidad, el sector industrial o el estado de la economía en la cual opera. Entidades que operan en el mismo entorno pueden compartir algunas de estas características.
- A3.4.11** En algunas circunstancias, una entidad puede no estar expuesta a un riesgo que afecta otras entidades del mismo sector industrial, lo cual puede ser información importante, que influenciaría las decisiones de los usuarios.
- A3.4.12** Una partida puede identificarse como importante sobre la base de varios factores de importancia relativa. Entre más factores, o factores de gran importancia, apliquen a una transacción, será más probable que la partida sea importante.
- A3.4.13** Aun cuando no existe una jerarquía entre los factores de importancia relativa, evaluar una partida primero por su importe puede ser un enfoque eficiente, y ya no sería necesario evaluar otros factores, siendo un umbral cuantitativo útil para hacer un juicio de importancia relativa. Sin embargo, una evaluación cuantitativa puede no ser suficiente por sí misma para concluir que una partida es importante y deben evaluarse adicionalmente factores cualitativos.
- A3.4.14** La presencia de un factor cualitativo reduce el umbral cuantitativo, y entre más importante sea el factor cualitativo, menor será el umbral cuantitativo. Sin embargo, puede decidirse que una partida no es importante si su efecto en los estados financieros es muy pequeño.
- A3.4.15** Puede razonablemente esperarse que una partida influya en las decisiones de los usuarios a pesar de su tamaño y el umbral cuantitativo podría reducirse inclusive hasta cero; esto

puede suceder cuando la información sobre una transacción o evento es altamente escudriñada por los usuarios principales de los estados financieros de la entidad. Aún más, una evaluación cuantitativa no es siempre posible pues información que no es numérica sólo puede evaluarse desde una perspectiva cualitativa; por ejemplo, si una partida es la diferencia entre tener utilidad o pérdida neta, a pesar de su tamaño, esta será de importancia para los usuarios de los estados financieros. Asimismo, si una partida significa que los ingresos sean superiores a los del año anterior, en una entidad que tiene un historial con una tendencia constante de crecimiento en ventas, esta partida será importante para dichos usuarios.

A3.4.16 Las transacciones con partes relacionadas son un ejemplo de que el tamaño de la transacción no siempre es lo importante para su revelación. Por ejemplo, si una entidad va a recibir servicios de una entidad perteneciente a un familiar de los dueños durante varios años, puede ser importante revelarlo, independientemente del monto. Por otra parte, si el servicio es esporádico y de poca cuantía, podría no ser importante revelarlo.

A3.4.17 Un caso en que una entidad puede decidir revelar información de una transacción poco importante es cuando la contraparte está en serias dificultades financieras y otras entidades del sector tienen saldos importantes por cobrar. En este caso convendría a la entidad revelar que su exposición es mínima.

A3.5 Paso 3—Organizar la información que se presenta

A3.5.1 La información es entendible si se clasifica, caracteriza y presenta en forma clara y concisa. Debe aplicarse el juicio para comunicar la información organizándola de tal manera que se:

- a) enfatizen asuntos importantes;
- b) ajuste la información a las circunstancias de la entidad;
- c) describan las transacciones y otros eventos de la manera más sencilla y directa posible, sin omitir información importante y sin incrementar innecesariamente las explicaciones;
- d) resalte la relación entre distintas partes de la información;
- e) provea la información en un formato apropiado (tabular o narrativo);
- f) provea la información maximizando la comparabilidad entre entidades y periodos;
- g) evite o minimice la duplicación de información; y
- h) asegure que información importante no es oscurecida por lo poco importante.

A3.5.2 Los estados financieros son poco entendibles para los usuarios si la información está desorganizada. Igualmente, los estados financieros son menos entendibles si la entidad agrupa partidas importantes que tienen diferente naturaleza o función, o si la información es oscurecida con una cantidad excesiva de información de poca importancia.

A3.5.3 Además, la entidad considera el diferente rol de los estados financieros y de las notas al decidir si es mejor presentar una partida por separado en los estados financieros, agruparla con otra información o al revelar la información en las notas.

A3.6 Paso 4—Revisión del borrador de los estados financieros

A3.6.1 La entidad debe evaluar si la información es importante tanto individualmente como combinada con otra información en el contexto de los estados financieros en su conjunto. Cierta información que se considere sin importancia individualmente, puede ser importante cuando se combina con otra en los estados financieros.

A3.6.2 Al revisar su borrador de estados financieros, la entidad se basa en su conocimiento y experiencia sobre sus transacciones, otros eventos y condiciones para identificar si toda la información importante ha sido presentada en los estados financieros y con la prominencia apropiada.

A3.6.3 Esta revisión permite a la entidad hacer un alto y ver la información presentada con una perspectiva más amplia y en su conjunto, lo cual le permite ver en su totalidad la información sobre su situación financiera, resultados de operación y flujos de efectivo y confirmar si:

- a) todas las relaciones relevantes entre diferentes partes de la información han sido identificadas. Identificar nuevas relaciones entre la información puede llevar a que cierta información sea considerada como importante por primera vez;
- b) existen partidas que fueron consideradas de poca importancia en forma individual pero que podría esperarse que, junto con otra información, puedan razonablemente influir en las decisiones del usuario;
- c) la información en los estados financieros se comunica de una manera efectiva e inteligible y está bien organizada, para no oscurecer información importante; y
- d) la información presentada provee una presentación razonable de la situación financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de la entidad.

A3.6.4 La revisión puede conducir a:

- a) proveer más información en los estados financieros;
- b) agrupar o disgregar información que ha sido identificada como importante;
- c) eliminar información poco importante para evitar oscurecer información importante; y
- d) reorganizar información dentro de los estados financieros.

- A3.6.5** Esta revisión puede cuestionar la evaluación de la importancia de la información identificada en el paso 2 y llevar a cabo de nuevo dicho paso. Esto puede llevar a concluir que información que se consideró importante no lo es y debe eliminarse su revelación en los estados financieros.

A4 Otras cuestiones de la importancia relativa

A4.1 Información de periodos anteriores

- C4.1.1** Puede ser necesario proveer cierta información del periodo anterior que sea necesaria para entender mejor los estados financieros del periodo actual, independientemente de si ya fue provista en los estados financieros del periodo anterior, pues se requiere para que los usuarios de los estados financieros entiendan mejor los del año actual.

- A4.1.2** Las NIF requieren presentar montos del periodo anterior por todos los montos informados en los estados financieros del periodo actual. Asimismo, requieren presentar información narrativa y descriptiva del periodo anterior que sea relevante para entender los estados financieros del periodo actual.

- A4.1.3** La entidad hace un juicio de importancia relativa sobre el juego completo de estados financieros, incluyendo la información de periodos anteriores incluida en ellos.

- A4.1.4** Evaluar si la información del periodo anterior es importante para entender los estados financieros del periodo actual puede llevar a proveer más o menos información del periodo anterior, que la provista en los estados financieros del año anterior.

- A4.1.5** Una entidad requiere considerar lo prescrito en leyes y regulaciones sobre información de periodos anteriores a ser provista en los estados financieros, ya que estas pueden requerir más información que la requerida por las NIF, lo cual está permitido por las NIF siempre y cuando se prepare de acuerdo con ellas y no oscurezca información importante.

- A4.1.6** A menos que se requiera cumplir con leyes o regulaciones, no es necesario reproducir en los estados financieros del periodo actual toda la información del periodo anterior. Por lo tanto, puede resumirse dicha información, conservando aquella que sea necesaria para que los usuarios de los estados financieros puedan entender los estados financieros del año actual. Por ejemplo, si se señalaban varias incertidumbres que se resolvieron durante el periodo actual, no es necesario informarlas de nuevo y sólo se requiere indicar cómo se resolvieron y si la estimación que se reconoció el periodo anterior fue adecuada o no.

A4.2 Errores

- A4.2.1** Los errores son omisiones o distorsiones en los estados financieros originados por una falla o uso indebido al utilizar información confiable que estaba disponible o pudo haber sido

razonablemente obtenida. Los errores importantes son aquéllos que individualmente o en su conjunto puede esperarse que hubieran razonablemente influenciado las decisiones que los usuarios hacen basados en los estados financieros. Los errores pueden afectar montos informados en los estados financieros o en las notas, así como descripciones narrativas en las notas.

A4.2.2 Una entidad debe corregir todos los errores de importancia, así como los poco importantes cuya intención haya sido lograr una presentación particular de su situación financiera, resultados de operación o flujos de efectivo, y así asegurar el cumplimiento con las NIF.

A4.2.3 No se requiere corregir los errores no intencionales de poca importancia; sin embargo, corregir todos los errores disminuye el riesgo de que errores poco importantes puedan acumularse a lo largo de varios periodos y pasar a ser importantes.

A4.2.4 Se evalúa si un error es importante aplicando lo señalado para evaluar importancia relativa, por lo cual se efectúan evaluaciones cuantitativas y cualitativas, y se identifica la información distorsionada u omitida que puede razonablemente esperarse influya en las decisiones de los usuarios, como se explica en los pasos 1 y 2 del proceso de juicios de importancia relativa. Asimismo, se evalúa si los errores identificados son importantes en su conjunto, como se indica en el paso 4 del proceso.

A4.2.5 Si un error no es individualmente importante, puede serlo al evaluarlo junto con otra información. Sin embargo, si un error es importante, la existencia de otros errores que tengan un efecto contrario no lo convierten en poco importante, ni eliminan la necesidad de corregirlo. Esto es particularmente claro cuando los errores debieron afectar distintos rubros del estado de resultados, aun cuando su efecto neto sea mínimo.

A4.2.6 Una entidad pudo acumular errores que fueron poco importantes tanto individualmente como de forma acumulada en periodos anteriores. Los juicios sobre errores acumulados hechos en periodos anteriores no tienen que ser reevaluados en periodos posteriores, a menos de que no se haya utilizado, o se haya utilizado indebidamente, información que estaba disponible cuando los estados financieros fueron emitidos o pudo obtenerse con razonable facilidad y utilizarse al emitirlos.

A4.2.7 Para evaluar si un error acumulado ya es importante en el periodo actual, hay que considerar si, en dicho periodo, las circunstancias de la entidad han cambiado conduciendo a un juicio de importancia relativa diferente o si se han acumulado más errores que hacen que el error acumulado sea importante. En tales, casos deben corregirse.

A4.3 Condiciones de préstamos

A4.3.1 Es necesario evaluar la información relativa a condiciones establecidas en un contrato de préstamo o una violación a las mismas, considerando si puede razonablemente esperarse

que la información pueda influenciar las decisiones que los usuarios hacen siguiendo los cuatro pasos antes expuestos.

A4.3.2 Cuando deben cumplirse ciertas condiciones, se considera tanto:

- a) el impacto que una violación a una condición podría tener sobre la situación financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo que se informan, y si puede razonablemente esperarse que la información sobre dicho impacto influenciaría las decisiones de los usuarios principales de los estados financieros, en cuyo caso la información sobre la existencia de condiciones y su cumplimiento se consideraría importante. Si, por el contrario, las consecuencias de una violación no afectan la situación financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo, entonces las revelaciones sobre el incumplimiento no serían necesarias; y
- b) la posibilidad de que ocurra una violación a una condición, pues entre más probable sea su ocurrencia, es más probable que dicha información sea importante.

A4.3.3 La información sobre una condición por la cual sólo existe una remota posibilidad de que ocurra una violación se considera de poca importancia. Esta evaluación puede hacerse con base en el plan de negocios de la entidad, siempre y cuando los planes de negocios anteriores hayan sido confiables.

A4.4 Juicios de importancia relativa para información intermedia

A4.4.1 Una entidad utiliza los mismos factores de importancia relativa al preparar información intermedia que los considerados para su información anual, considerando que el plazo de un informe intermedio y su propósito difieren de la información anual.

A4.4.2 Al aplicar los juicios de importancia relativa a su información intermedia una entidad se enfocaría al periodo cubierto por dicho informe, o sea que:

- a) evaluaría si la información es importante en relación con la información del periodo intermedio y no con la información anual;
- b) aplicaría los factores de importancia relativa sobre la base del periodo intermedio, tal como la información del ejercicio hasta la fecha, cuando existe más de un periodo intermedio; y
- c) puede proveer en la información intermedia aquella que se espera sea importante en los estados financieros anuales. Sin embargo, no requiere presentar información que se espera sea importante en la información anual, si no es importante para la información del periodo intermedio. Por ejemplo, puede existir una nueva línea de productos que se espera sea importante al final del año, pero si no es importante en el periodo intermedio no es necesario presentar información al respecto.

- A4.4.3** Podrá existir información a una fecha intermedia que sea importante para el periodo intermedio correspondiente, pero que no lo es al nivel de la información anual, por lo cual no sería necesario presentarlo en esta última.
- A4.4.4** Al evaluar la importancia relativa, la entidad considera que el propósito de la información intermedia es actualizar la información contenida en los últimos estados financieros anuales. Por lo tanto, información que sea importante en el periodo intermedio, pero fue ya provista en los últimos estados financieros anuales, no tiene que repetirse en el informe intermedio, a menos de que existan nuevos acontecimientos o se requiera actualizarla.
- A4.4.5** Muchos valores incluidos en la información intermedia se apoyan más en estimados que en valuaciones específicas, como las que se hacen anualmente. Cuando se concluye que una incertidumbre sobre una estimación es importante, sería necesario revelarla. Este hecho no hace que las estimaciones sean de importancia; sin embargo, apoyarse en estimaciones en un grado mayor que en la información anual puede requerir más revelaciones sobre si las incertidumbres de esas estimaciones son importantes.

APÉNDICE B – DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE LAS ENTIDADES LUCRATIVAS Y LAS ENTIDADES CON PROPÓSITOS NO LUCRATIVOS

- B1** El campo de acción de las entidades que tienen características predominantes de entidades con propósitos no lucrativos y de las lucrativas no es en ocasiones fácilmente determinable, debido a que una entidad con propósitos no lucrativos podría estar desarrollando actividades típicas de una entidad lucrativa; sin embargo, al final del desarrollo de sus actividades, se deberá tomar en cuenta si se originará o no una retribución económica a quienes aportan a la entidad, ya sea en forma directa o indirecta, a fin de diferenciar si una entidad tiene fines no lucrativos o lucrativos.
- B2** **Diferencias entre las entidades lucrativas y las entidades con propósitos no lucrativos**
- B2.1** En una entidad con propósitos no lucrativos los patrocinadores (patronos, donantes, asociados, miembros) no reciben una retribución económica por sus aportaciones. Sus expectativas son el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el mantenimiento del patrimonio contable de la misma, como condición necesaria para que la entidad pueda realizar sus actividades de manera continua en el tiempo.
- B2.2** En una entidad lucrativa los accionistas aportan recursos a cambio de una retribución económica en forma de dividendos, aumentos de valor en su capital o en el reembolso de sus aportaciones. Sus expectativas se centran en maximizar el valor de sus aportaciones y la esperanza de obtener utilidades.
- B2.3** Los patrocinadores de entidades con propósitos no lucrativos aportan recursos por razones de beneficencia, ya sea caritativas, humanitarias, culturales, científicas u otro orden de carácter social sin perseguir fines de lucro; esperando que sus objetivos sean cumplidos eficientemente por la entidad no lucrativa. Esto no necesariamente implica que no puedan esperar un rendimiento; sin embargo, este se destina íntegramente a la consecución de sus fines de carácter social.
- B2.4** Las organizaciones con fines no lucrativos normalmente proporcionan bienes y servicios a precios iguales o más bajos que su costo y, en ocasiones, sin cargo alguno, a pesar de que algunas organizaciones no lucrativas proporcionen alguno o algunos de sus productos o servicios a precios superiores a su costo. Sin embargo, se espera que los costos no cubiertos por la prestación de bienes o servicios de la entidad con propósitos no lucrativos, se cubran con las contribuciones o donaciones obtenidas por la entidad.
- B2.5** Por consiguiente, los recursos de las entidades con propósitos no lucrativos se integran de los ingresos que obtienen por la venta de bienes y servicios, más los recursos obtenidos como cuotas de los miembros de la entidad, donaciones y contribuciones recibidas de otras entidades, las cuales aumentan su patrimonio.

- B2.6** Las entidades con fines no lucrativos obtienen donaciones importantes sin ninguna contraprestación, por concepto de servicios de voluntarios, aportaciones en especie o, por la utilización gratuita de activos de ciertos patrocinadores con permiso de los mismos.
- B2.7** Los patrocinadores de las organizaciones con fines no lucrativos pueden restringir o no la disponibilidad de sus aportaciones determinando la manera en que deben utilizar los recursos provistos.
- B2.8** Por consiguiente, las entidades con fines no lucrativos clasifican su patrimonio contable, en atención a sus restricciones en patrimonio: a) restringido permanentemente, b) temporalmente restringido y c) sin restricciones.
- B3 Semejanzas entre las entidades lucrativas y las entidades con propósitos no lucrativos**
- B3.1** Las organizaciones con fines no lucrativos al igual que las entidades lucrativas, generalmente, obtienen en el mercado mano de obra, inventarios, equipos e instalaciones que se liquidan al contado o a crédito.
- B3.2** Los costos y gastos cubiertos por la entidad con propósitos no lucrativos por la venta de productos o servicios, costos y gastos de mantenimiento de los activos, así como, la depreciación, amortización, deterioro o agotamiento y el costo financiero de las deudas asumidas, constituyen una disminución de sus activos netos, igual que en los negocios lucrativos.
- B3.3** Las organizaciones con fines no lucrativos pueden obtener recursos a través de préstamos de bancos, hipotecas y pueden emitir otros instrumentos financieros de deuda, igual que las entidades lucrativas.
- B3.4** Los niveles de eficiencia operativa, solvencia, liquidez y riesgo financiero; así como el análisis sobre su capacidad financiera, la generación y aplicación de flujos de efectivo, desempeño de la administración, cambios en sus recursos y obligaciones, capacidad para mantener el nivel de inversión, el potencial para continuar operando y la facultad de cumplir con su responsabilidad social, son de vital importancia tanto en una entidad lucrativa como en una organización con fines no lucrativos.

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF A-1

Esta Norma de Información Financiera A-1 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges

Investigadores: C.P.C. William A. Biese Decker

C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas