

Información del Desempeño (*Reporting Performance*)

CPC Luis Antonio Cortés Moreno

SINOPSIS

Un proyecto novedoso en estudio a nivel internacional. Se abordan los problemas establecidos en este proyecto, que incluyen la distinción de ingresos y gastos de las distintas fuentes de la utilidad o pérdida integral, un informe sobre las ganancias y pérdidas por tenencia accionaria y, la distinción de partidas operativas y no operativas.

Resumen ejecutivo

El proyecto versa sobre la manera de presentar la información financiera en los dos estados dinámicos de los estados financieros básicos, es decir, el Estado de Resultados y su correlativo Estado de Cambios en la Situación Financiera (se considera dicho estado financiero básico acorde a nuestra normatividad, a sabiendas que en la normatividad internacional su equivalente es el Estado de Flujo de Efectivo¹), también da pauta a modificaciones en el Estado de Variaciones en las Cuentas del Capital Contable, con el fin de presentar casi prácticamente el detalle de los movimientos del capital aportado y, de manera muy sucinta, los resultados integrales del propuesto “Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos”, a los cuales deberán añadirse las disposiciones de utilidades, efectuadas a través del pago de dividendos o de cualquier otra forma de toma de utilidades.

El objetivo de este proyecto es cubrir de manera amplia todos los problemas relacionados con la integración y presentación en los Estados Financieros de todos los cambios reconocidos en los activos y pasivos derivados de transacciones u otros eventos acaecidos en una entidad, exceptuando aquéllos relacionados con transacciones entre accionistas en su carácter de dueños (utilidad integral). Luego entonces, considera partidas que se informan en la actualidad en el Estado de Resultados, Estado de Cambios en la Situación Financiera (Estado de Flujo de Efectivo) y Estado de Variaciones en el Capital Contable.

Consideramos indispensable dar a conocer las nuevas tendencias normativas en la forma de presentación de la información financiera, ya que ello nos permitirá opinar de forma clara y contundente, sobre su aplicación práctica y atender las razones que justificarán el cambio propuesto, independientemente de realizar sugerencias, cuando en el proceso de convergencia con la normatividad internacional, nos lleve a adoptar tales normas.

Avances a la fecha

El Consejo del IASB ha estado presentando el proyecto en diversos foros, junto con una serie de informes del equipo a cargo del proyecto y del Comité de Dirección (*Steering Committee*), basado en las siguientes decisiones clave establecidas por el Comité de Dirección, en su documento emitido en octubre de 2001, el cual tomaremos de base, dado que es el más completo emitido y en donde se presentan ejemplos más detallados, que nos sirvieron de base para una mejor comprensión, éstas decisiones son tentativas y han

¹ Dicho estado se analiza y prepara, usualmente, partiendo del método directo, en cambio nuestro Estado de Cambios en la Situación Financiera lo preparamos sobre la base del método indirecto o de la conciliación, sin embargo, para efectos ilustrativos presentaremos el Estado de Cambios, bajo los dos formatos, en ejemplos que se acompañan. En adelante, nos referiremos a él como el Estado de Cambios en la Situación Financiera, para un mejor entendimiento.

experimentado cambios a la fecha, las cuales expondremos al final **(las decisiones tentativas las hemos adaptado a nuestro entorno normativo)**:

- Debe ser un solo 'Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos' (Estado) que debe informar todos los aumentos o disminuciones en los activos netos de la entidad, distintos de los aumentos o disminuciones por transacciones entre accionistas en su facultad de dueños (transacciones de capital)².
- Esta prohibido el reciclaje entre las distintas categorías del Estado y, entre el Informe y el Estado de Variaciones en el Capital Contable (es decir, una partida de ingreso o gasto sólo se reconocerá una sola vez).
- La categoría principal del Estado normalmente será la categoría de 'actividades de negocio (operación)'. Otras categorías son 'actividades de financiamiento' y 'actividades de inversión' (o, bajo otra alternativa en exploración, éstas últimas actividades se combinarán con 'actividades de tesorería'). Hasta donde sea posible, estas categorías deberán concurrir con aquéllas presentadas en el Estado de Cambios en la Situación Financiera.
- Se establecerá una diferenciación dentro de las distintas categorías, entre los cambios en partidas que están valuadas a valor razonable de aquéllas valuadas sobre una base distinta a la del valor razonable.
- Ciertas partidas se informaran separadamente en el Estado: provisiones de ISR y PTU (acorde con el Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad³), operaciones discontinuadas (C-15, Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición) y la cuenta de efecto de conversión de entidades extranjeras (véase B-15, Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras).
- Las transacciones de capital deben informarse por separado en el Estado de Variaciones en el Capital Contable, el cuál se realizará obligatoriamente (es decir, no se permitirá la revelación en notas de sus movimientos, en lugar de la presentación del estado financiero básico).
- Lo anterior, enmendaría al Boletín B-12, Estado de Cambios en la Situación Financiera, para alinearse, en dónde sea necesario, con el nuevo Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos. Se informarán todas las transacciones de capital como una categoría separada.
- Los Boletines B-3, Estado de resultados y A-7, Comparabilidad, se enmendarían para eliminar el concepto de 'partida extraordinaria'. De hecho el Boletín B-3 cambiaría totalmente para adaptarse al nuevo formato del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos.

Antecedentes

El grupo G4+1, como parte de su contribución al debate sobre la Información del Desempeño Financiero, elaboró en enero de 1998 un Informe Especial *Información del Desempeño Financiero: Práctica actual y Desarrollos Futuros*. El Informe examinó un rango amplio de prácticas actuales y futuras posibles y,

² Este nuevo Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos reemplazaría al actual Estado de Resultados.

tentativamente propuso un enfoque que podría adoptarse para informar el desempeño financiero. El Papel de Posición de 1999, *Información del Desempeño Financiero* representó un paso en el desarrollo de cómo informar el desempeño financiero y contiene algunas propuestas concretas sobre el mejor camino a seguir.

Para ayudar a decidir el tipo de componentes de desempeño financiero que deben informarse, el Informe Especial del grupo G4+1 (así como, discusiones subsecuentes) consideró:

- Investigar sobre la información que para los usuarios pareciera ser útil;
- Tomar en cuenta recomendaciones que grupos de usuarios de la información encuentren útiles;
- Considerar evidencia proporcionada por dicotomías en la clasificación que haya sido sugerida por usuarios y cuerpos normativos locales; y
- Analizar consejos de preparadores de información financiera sobre cómo se deben considerar varios componentes de “desempeño”.

La conclusión más importante alcanzada por el grupo G4+1 fue que el desempeño financiero debería informarse en un solo ‘Estado de Desempeño’⁴, el cuál debería comprender tres componentes relevantes:

1. Actividades de los resultados de la operación (o del negocio);
2. Actividades de los resultados de financiamiento y otras de tesorería; y
3. Otras ganancias y pérdidas.

El enfoque señalado en el documento involucra cambios sustanciales en los formatos del Estado de Resultados, utilizados por la mayoría de las entidades. El cual observa ciertos problemas derivados del proyecto propuesto, más otra serie de aspectos relevantes en la manera de informar el desempeño financiero.

Uno de los aspectos controvertibles fue la clasificación de las distintas partidas en actividades de operación (negocio) y en otras ganancias y pérdidas, dentro del Estado Financiero de Desempeño. En resumen, basado en un enfoque tradicional para generar información financiera, aquellas partidas que requieran ser informadas en la operación deberían poseer características similares, al igual que aquellas informadas en otras ganancias y pérdidas. Las características típicas de cada grupo establecidas en el Informe del grupo G4+1, son las siguientes:

Características típicas de partidas operativas	Características típicas de otras ganancias y pérdidas
Actividades operativas	Actividades no operativas
Recurrentes	No recurrentes
Partidas de no-tenencia	Partidas de tenencia
Eventos internos (v.g. actividades que agregan valor)	Eventos externos (v.g. cambios en precios)

³ Los nombres de los Boletines sólo se consideran la primera vez que aparezcan.

Proyecto conjunto

El IASB concibió dirigir este proyecto junto con el Consejo de Normas de Contabilidad del Reino Unido, que cuenta con un proyecto sobre este tema desde 2000 (el ASB, por sus siglas en inglés, emitió en diciembre de 2000, un proyecto de auscultación, FRED 22 [*Financial Reporting Exposure Draft*], Información del Desempeño Financiero). Los puntos claves del FRED 22, se resumen a continuación:

- Las partidas integrales y el Estado de Resultados reconocen ganancias y pérdidas que son combinadas para formar un solo Estado de Desempeño Financiero.
- El Estado de Desempeño muestra todas las ganancias y pérdidas reconocidas durante el periodo.
- El Estado está dividido en tres secciones:
 - Operación;
 - Financiamiento y tesorería; y
 - Otras ganancias y pérdidas.
- No se permite reciclar ganancias y pérdidas entre las diferentes secciones del Estado de Desempeño.
- Se excluyen del Estado de Desempeño los dividendos pagados en el periodo, ya que representan transacciones entra accionistas, en lugar de gastos.
- Una conciliación de la participación de los accionistas será presentada como un Estado básico.

Normalmente, los ingresos y gastos se informarán en la sección de operación. La norma especifica los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que deben informarse en la sección de financiamiento y tesorería y, cuales deberán informarse como 'otras ganancias y pérdidas'.

La clasificación de ganancias y pérdidas bajo la norma propuesta dependerá de su naturaleza, en lugar de, por ejemplo, si fueron realizadas en efectivo (o sobre una base cercana a efectivo). Así, las ganancias y pérdidas por disposición de activos fijos se informarán en la misma sección que las ganancias y pérdidas por revaluación, porque las dos representan ganancias y pérdidas por tenencia de activos. Sólo se informarán una vez las ganancias y pérdidas, en el periodo en que se devengan y, por consiguiente, no se podrán informar de nuevo en cualesquier sección del Estado de Desempeño en una fecha posterior⁵ (lo que la práctica denomina 'reciclaje').

Uno de los primeros pasos acordados por el plan del proyecto con el ASB, es facilitar la asistencia del equipo de trabajo a las reuniones locales de cada uno de los miembros del Consejo, así como desarrollar los documentos derivados de cada sesión. Por esta razón, el equipo del IASB ha agendado la discusión de este proyecto en reuniones alternadas del IASB, que iniciaron desde octubre de 2001.

Para una mejor comprensión, a continuación, se exponen las definiciones, normatividad y la explicación de las tres secciones señaladas por el FRED 22:

⁴ El Estado de Desempeño, es el equivalente a Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos utilizado en los casos prácticos. Cabe indicar, que a últimas fechas la denominación utilizada para dicho Estado, es el de Estado de Utilidad Integral.

⁵ Fuente: ASB Website.

Operación – es la sección del Estado de Desempeño Financiero en que se informan todas las ganancias y pérdidas que se devengan en las actividades propias de la entidad, distintas de aquéllas que exigen ser informadas en otra sección, ya sea por ésta u otra norma de contabilidad (párrafo 2)⁶. [Nota: Los términos *ganancias* y *pérdidas* incluyen partidas referidas como *ingresos* y *gastos*, respectivamente.]

Pueden excluirse ganancias y pérdidas de la sección operativa, sólo si lo permiten o exigen ser considerados en otra sección por el proyecto FRS [Financial Reporting Statement], otras normas de contabilidad o Compendios UITF⁷ (párrafo 14).

La utilidad de actividades operativas se enfoca sobre la base de lo que una entidad que informa gana por sus entradas (ingresos) y lo que sacrifica para obtener esas entradas (gastos) en sus relaciones con sus clientes. Para proporcionar información sobre los márgenes operativos la entidad debe considerar todos los gastos reconocidos en la sección de operación y, éstos comprenden todos los costos incurridos para llevar a cabo las operaciones de la entidad (párrafo 19).

Financiamiento y tesorería – es la sección del Estado de Desempeño Financiero en que se informan las ganancias y pérdidas alcanzadas por el financiamiento de la entidad y sus actividades de tesorería (párrafo 2).

Sólo ganancias y pérdidas especificadas por el proyecto FRS, otras normas de contabilidad o Compendios de UITF, deben informarse en la sección de financiamiento y tesorería (párrafo 21).

Las ganancias reconocidas y pérdidas que deben aparecer en esta sección son:

- Interés por pagar y por cobrar.
- El resultado del descuento en partidas a largo plazo, por ejemplo, las pensiones.
- Ingresos de inversiones retenidas como parte de las actividades de tesorería.
- Ganancias y pérdidas obtenidas en la recompra o liquidación anticipada de la deuda (equivalentes a las determinadas de acuerdo con el SFAS 4, Instrumentos de capital).
- Cualquier otra ganancia o pérdida reconocida incluida por otra norma de contabilidad o por Compendios de UITF (párrafo 22).
- Dónde alguna o todas las operaciones de una entidad con sus clientes externos son financieras por naturaleza, las ganancias y pérdidas obtenidas por estas actividades se informarán en la sección operativa (párrafo 23).

Otras ganancias y pérdidas – es la sección del Estado de Desempeño Financiero en que se informan las ganancias y pérdidas por tenencia que se obtienen de partidas a largo plazo mantenidas para propósitos de operar o financiarse, que no reflejan directamente las actividades operativas o de financiamiento y tesorería de la entidad, por ende, no se consideran las obtenidas desde un punto de vista del beneficio por los cambios de su valor con el tiempo (párrafo 2).

Sólo ganancias y pérdidas especificadas por el proyecto FRS, otras normas de contabilidad o Compendios de UITF, deben informarse en la sección de otras ganancias y pérdidas en el Estado de Desempeño (párrafo 25).

⁶ Párrafo correspondiente al FRED.

⁷ Extractos de posiciones del cuerpo normativo *Urgent Issues Task Force* (UITF) en el Reino Unido.

Las ganancias reconocidas y pérdidas que deben aparecer en esta sección son:

- Ganancias y pérdidas por revaluación en los activos fijos.
- Ganancias y pérdidas en la disposición de propiedades de operaciones continuas.
- Ganancias y pérdidas actuariales obtenidas en el esquema de beneficios definidos.
- Ganancias y pérdidas en la disposición de operaciones discontinuadas.
- Las diferencias de conversión de moneda extranjera en inversiones netas.
- Ganancias y pérdidas por revaluación reconocidas en propiedades de inversión.
- En el lapso de una garantía no ejercida, la cantidad previamente reconocida con respecto de esa garantía.
- Cualquier otra ganancia o pérdida reconocida determinada de acuerdo con otra norma de contabilidad o Compendio UITF (párrafo 26).

En resumen, la clasificación del FRED 22 parece reflejar el deseo del ASB de hacer dos distinciones relevantes (refiérase a FRED 22, Apéndice IV, párrafos 27 y 28). La primera, es la distinción de tenencia/no-tenencia, que es la base primaria por la cual se determinan las ganancias y pérdidas que serán informadas en 'otras ganancias y pérdidas' (excluidas de la operación, aunque estrechamente relacionadas a los activos operativos, por ejemplo, inmuebles, maquinaria y equipo). Sin embargo, FRED 22 modificó esa distinción para permitir las ganancias de tenencia a corto plazo, por ejemplo en los inventarios, para ser informadas en las operaciones⁸.

La segunda distinción relevante es lo operativo/no operativo, que se usa para distinguir las primeras dos secciones, las cuales se informarán antes de impuestos. Se permiten combinar las dos secciones para algunas entidades.

En discusiones posteriores a comentarios recibidos sobre el FRED 22, miembros del ASB aprobaron (con suma reserva) informar varias partidas en la sección de otros, especialmente aquellas (tal vez la totalidad) de las derivadas por ganancia de tenencias a largo plazo, ya que fueron visualizadas como operativas. En la sesión del ASB celebrada el 6 de septiembre de 2001, miembros del Consejo, por mayoría, sustentaban la opinión de que había una distinción útil a ser plasmada entre los resultados de las operaciones continuas de la entidad y otras partidas de una naturaleza menos recurrente. FRED 22, no ha sido concluido; sin embargo, los esfuerzos del ASB continuarán, a través del proyecto conjunto con el IASB.

Observaciones a FRED 22

Algunos cuerpos normativos internacionales reconocen la existencia de ciertos beneficios que podrían derivarse por el requerimiento de la tercera sección de *otras ganancias y pérdidas*; sin embargo, también manifiestan preocupaciones particulares sobre el uso de tal categoría como una base para una distinción primaria.

⁸ Integrantes del FASB observan que la modificación para incluir ganancias por la tenencia a corto plazo estrechamente asociado con las operaciones de una entidad puede reflejar un deseo subyacente de mostrar algo semejante a las *operaciones corrientes*.

Las posibles ventajas incluyen:

- Provee de medios específicos para "descontar" de las secciones de operación y de financiamiento y tesorería, aquéllas partidas que poseen una característica única y sobradamente diferente de todas las otras partidas incorporadas en dichas secciones (por ejemplo, las actividades discontinuadas y partidas que no esperarían repetirse en el futuro previsible). (Esto podría contribuir a una disgregación adecuada para los rubros o subclasificaciones establecidas dentro de las secciones de operación y de financiamiento y tesorería.)
- Proporciona medios para preservar la presentación de la utilidad neta en el cuerpo de los Estados Financieros, "dejando fuera" exclusivamente aquéllas otras partidas de la utilidad integral, siempre y cuando el Consejo mantenga su posición de informar tales partidas fuera de la utilidad neta. Cabe mencionar que no es pretensión del IASB presentarlas en forma separada en el Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos, como se indicó anteriormente (véase ejemplos ilustrativos)

Las posibles desventajas incluyen:

- Podría producir confusión o malentendidos si las secciones de operación y de financiamiento y tesorería están incompletas o no totalmente representadas de acuerdo con los términos definidos. (Denominaciones o definiciones apropiadas podrían contribuir a una mejora, que basándose exclusivamente en si todas las partidas excluidas poseen una característica común; por ejemplo, las operaciones continuas podrían quedar adecuadamente enmarcadas, si sólo se excluyen todas las partidas que no esperarán sean continuadas.)
- Proporciona medios para continuar requiriendo la presentación de la utilidad neta, pero esa exigencia podría inhibir o impedir innecesariamente, oportunidades para el desarrollo de clasificaciones y maneras más útiles de presentar la información y a su vez, podría obstaculizar los esfuerzos internacionales dirigidos a la convergencia.
- Una sección para *otros* puede dejar abierta la posibilidad a cuerpos interpretativos (como el EITF, asociaciones por industria y otros) para considerar exclusiones algo arbitrarias o ad-hoc a sus necesidades, de partidas en las secciones de operación y de financiamiento y tesorería.

Puntos a considerar en el proyecto conjunto del IASB/ASB

Regresemos al proyecto presentado por el *IASC Steering Committee*, en octubre de 2001, evidentemente aun cuando la normatividad expresada en el FRED 22 sirvió de base para el proyecto de discusión presentado, éste ha sido analizado y afinado con mayor profundidad; sin embargo las deliberaciones en cuanto a su presentación no han sido consensadas, dado que se tienen, incluso, tres alternativas propuestas en el proyecto, las cuales resumimos a continuación:

- La *Alternativa A* presenta el Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos y el Estado de Cambios en la Situación Financiera (Estado de Flujo de Efectivo, acorde a normatividad internacional), utilizando las categorías usualmente usadas en el mismo Estado de Cambios (Boletín B-12). Esto es, los ingresos y gastos reconocidos, deben informarse en actividades de negocio (operación), inversión y financiamientos, en dónde las actividades de negocio representan una categoría residual. Cabe mencionar, que la presentación difiere de lo establecido en el Boletín B-12, ya que el orden considerado establece la

presentación de las actividades de inversión previo a las actividades de financiamiento, tal como se puede observar en los ejemplos ilustrativos, mostrados adelante.

- La *Alternativa B* toma el enfoque “todo incluido” en las actividades de negocio, con lo que sólo reconoce ingresos y gastos obtenidos en ciertos pasivos a largo plazo en una categoría separada. En esta *Alternativa B*, se observaron discrepancias entre lo manifestado en el Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos, con respecto al Estado de Cambios en la Situación Financiera, en esta última categoría de ‘otras actividades’, situación que particularmente llama la atención, al ser la base fundamental para la propuesta del cambio emitido, el que haya una concordancia plena entre ambos estados.
- La *Alternativa C* establece el punto de vista de que las actividades de financiamiento e inversión de una entidad están indisolublemente unidas, por tanto deben informarse en la misma categoría. Tan es así, que sólo se presentan dos categorías básicas, las actividades de negocio y las correspondientes a tesorería.

En cada alternativa, ciertas partidas son informadas por separado de las categorías básicas, como son, los cambios en los efectos de conversión de entidades extranjeras (en la *Alternativa C* tuvimos que incorporar los efectos provenientes de operaciones extranjeras integradas, ver Boletín B-15), el Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad y, las operaciones discontinuadas (*netas de ISR y PTU*). Éstas partidas se presentan al final del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos. También cabe señalar, que el Estado de Cambios en la Situación Financiera realiza la misma distinción para las últimas dos partidas y, en adición, segrega las transacciones de capital (el Estado de Cambios se desarrolla bajo los dos métodos, directo e indirecto o de la conciliación, con las consideraciones correspondientes). A mayor abundamiento, se acompañan los siguientes ejemplos ilustrativos, para cada una de las alternativas:

Ejemplo ilustrativo del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos

	20X2	20X1
Actividades de negocio (operación)		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Ingresos		
Costo de ventas ⁹		
Costo neto del periodo ¹⁰		
Otros ¹¹		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión		
Cambios en el valor razonable de activos biológicos		
Cambios en el valor razonable de instrumentos financieros retenidos para venta		
Resultados de actividades de negocio (operación)	X.XX	X.XX
Actividades de inversión		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Interés contractual ganado en activos financieros conservados a su vencimiento		
Dividendos recibidos		
Depreciación y amortización		
Pérdidas por deterioro y reversiones		
Método de participación de asociadas y negocios conjuntos		
Utilidad o pérdida por disposición de activos productivos		
Desdoblamiento ¹² del descuento/premio en activos financieros conservados a su vencimiento		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Valor razonable del interés ganado en activos financieros valuados a valor razonable		
Otros cambios al valor razonable de activos productivos (generalmente activo fijo e intangibles)		
Otros cambios en el valor razonable de activos financieros		
Otros cambios en el valor razonable de activos del plan		
Efectos de conversión de operaciones extranjeras integradas		
Resultados de actividades de inversión	X.XX	X.XX
Actividades de financiamiento		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Interés contractual incurrido en pasivos financieros no valuados a valor razonable		
Desdoblamiento del descuento/premio en pasivos financieros no valuados a valor razonable		
Desdoblamiento del descuento de pasivos por pensiones y provisiones		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Valor razonable del interés incurrido en pasivos financieros valuados a valor razonable		
Otros cambios al valor razonable de pasivos financieros no negociables y por pensiones		
Resultados de actividades de financiamiento	X.XX	X.XX
Cambios en los efectos de conversión de entidades extranjeras	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas (netas de ISR y PTU)	X.XX	X.XX
Ingresos y gastos reconocidos del periodo	X.XX	X.XX

⁹ Incluye costos de arrendamientos operativos, aun cuando excluye la depreciación y amortización.

¹⁰ Considera otros costos laborales distintos de los montos reconocidos en el costo de ventas y excluye el costo financiero, considerado como parte de las actividades de financiamiento.

¹¹ Incluye gastos de venta, administración y generales, más cambios en los activos netos no reflejados en otra categoría, de manera individual, que se haya considerado más apropiado.

¹² Se refiere al reconocimiento del costo del dinero a través del tiempo y a la amortización de primas devengadas (unwinding).

Ejemplo ilustrativo del Estado de Cambios en la Situación Financiera
(Método indirecto o de la conciliación)

	20X2	20X1
Actividades de negocio (operación)		
Resultados de las actividades de negocio (operación) ¹³		
<i>Cambios netos en el capital de trabajo neto</i>		
Decremento (incremento) de cuentas por cobrar		
Disminución (aumento) en inventarios		
Incremento (decremento) de proveedores de bienes y servicios y otras provisiones (por ejemplo, empleados)		
Recursos generados por el negocio (operación)	X.XX	X.XX
Actividades de inversión		
Adquisición de activos biológicos		
Inversión en subsidiarias, neta del efectivo adquirido		
Adquisición de activos fijos y propiedades de inversión		
Recursos dispuestos y obtenidos por la compraventa de inversiones de instrumentos de deuda y capital de otras entidades		
Compraventa de contratos de futuros, forwards, etc. ¹⁴		
Recursos obtenidos por la venta de activos fijos y propiedades de inversión		
Recursos obtenidos por la venta de subsidiarias		
Intereses cobrados		
Dividendos recibidos		
Recursos utilizados en actividades de inversión	X.XX	X.XX
Actividades de financiamiento		
Emisión de instrumentos financieros de deuda ¹⁵		
Pagos de pasivos por arrendamiento financiero ¹⁶		
Costo financiero pagado de pensiones e instrumentos de deuda		
Pagos de instrumentos financieros de deuda		
Recursos obtenidos (utilizados) en actividades de inversión	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad pagados	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas	X.XX	X.XX
Transacciones de capital		
Emisión de instrumentos financieros de capital ¹⁷		
Pagos por recompra de acciones		
Dividendos pagados		
Recursos obtenidos (utilizados) en transacciones de Capital	X.XX	X.XX
Ajuste por cambios en el tipo de cambio en el efectivo y equivalentes de efectivo iniciales	X.XX	X.XX
Incremento (decremento) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	X.XX	X.XX

¹³ Dado que desde la elaboración del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos (Alternativa A), en el resultado de actividades de negocio (operación), se parte prácticamente de un resultado operativo, sin considerar depreciación ni amortización, no se requieren conciliar partidas que afecten a los otros tipos de actividades, por lo que exclusivamente, se incorporarán los cambios netos en el capital de trabajo neto.

¹⁴ Distintos de aquéllos designados para cobertura de transacciones de capital o actividades de negocio (operativas).

¹⁵ Incluye el componente de deuda de instrumentos financieros combinados.

¹⁶ Nuestra normatividad presenta en forma separada la adición del activo en actividades de inversión, del pasivo asumido en actividades de financiamiento, derivados de un arrendamiento financiero, por lo cual deberá adecuarse la norma para compensar ambos conceptos y sólo presentar los pagos efectuados al pasivo por arrendamiento.

¹⁷ Incluye el componente de capital de instrumentos financieros combinados.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Cambios en la Situación Financiera
(Método directo)

	20X2	20X1
Actividades de negocio (operación)		
Cobranza de clientes		
Rentas cobradas		
Recursos obtenidos por la venta de activos biológicos y productos agrícolas		
Regalías cobradas y otros ingresos		
Pagos a proveedores de bienes y servicios		
Pagos a empleados		
Recursos generados por el negocio (operación)	X.XX	X.XX
Actividades de inversión		
Adquisición de activos biológicos		
Inversión en subsidiarias, neta del efectivo adquirido		
Adquisición de activos fijos y propiedades de inversión		
Recursos dispuestos y obtenidos por la compraventa de inversiones de instrumentos de deuda y capital de otras entidades		
Compraventa de contratos de futuros, forwards, etc. ¹⁸		
Recursos obtenidos por la venta de activos fijos y propiedades de inversión		
Recursos obtenidos por la venta de subsidiarias		
Intereses cobrados		
Dividendos recibidos		
Recursos utilizados en actividades de inversión	X.XX	X.XX
Actividades de financiamiento		
Emisión de instrumentos financieros de deuda ¹⁹		
Pagos de pasivos por arrendamiento financiero ²⁰		
Costo financiero pagado de pensiones e instrumentos de deuda		
Pagos de instrumentos financieros de deuda		
Recursos obtenidos (utilizados) en actividades de inversión	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad pagados	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas	X.XX	X.XX
Transacciones de capital		
Emisión de instrumentos financieros de capital ²¹		
Pagos por recompra de acciones		
Dividendos pagados		
Recursos obtenidos (utilizados) en transacciones de Capital	X.XX	X.XX
Ajuste por cambios en el tipo de cambio en el efectivo y equivalentes de efectivo iniciales	X.XX	X.XX
Incremento (decremento) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	X.XX	X.XX

¹⁸ Distintos de aquéllos designados para cobertura de transacciones de capital o actividades de negocio (operativas).

¹⁹ Incluye el componente de deuda de instrumentos financieros combinados.

²⁰ Nuestra normatividad presenta en forma separada la adición del activo en actividades de inversión, del pasivo asumido en actividades de financiamiento, derivados de un arrendamiento financiero, por lo cual deberá adecuarse la norma para compensar ambos conceptos y sólo presentar los pagos efectuados al pasivo por arrendamiento.

²¹ Incluye el componente de capital de instrumentos financieros combinados.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos

	20X2	20X1
Actividades de negocio		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Ingresos		
Costo de ventas ²²		
Costo neto del periodo ²³		
Otros ²⁴		
Interés contractual ganado y desdoblamiento del descuento/premio en activos financieros conservados a su vencimiento		
Interés contractual incurrido y desdoblamiento del descuento/premio en pasivos financieros no valuados a valor razonable		
Dividendos recibidos		
Depreciación y amortización		
Pérdidas por deterioro y reversiones		
Método de participación de asociadas y negocios conjuntos		
Utilidad o pérdida por disposición de activos productivos		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión		
Cambios en el valor razonable de activos biológicos		
Cambios en el valor razonable de instrumentos financieros retenidos para venta		
Valor razonable del interés ganado en activos financieros valuados a valor razonable		
Otros cambios al valor razonable de activos productivos (generalmente activo fijo e intangibles)		
Otros cambios en el valor razonable de activos financieros		
Otros cambios en el valor razonable de activos del plan		
Efectos de conversión de operaciones extranjeras integradas		
Valor razonable del interés incurrido en pasivos financieros valuados a valor razonable		
Resultados de actividades de negocio	X.XX	X.XX
Otras actividades		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Desdoblamiento del descuento de pasivos por pensiones y provisiones		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Otros cambios al valor razonable de pasivos financieros no negociables y por pensiones		
Resultados de otras actividades	X.XX	X.XX
Cambios en los efectos de conversión de entidades extranjeras	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas (netas de ISR y PTU)	X.XX	X.XX
Ingresos y gastos reconocidos del periodo	X.XX	X.XX

²² Incluye costos de arrendamientos operativos, aun cuando excluye la depreciación y amortización.

²³ Considera otros costos laborales distintos de los montos reconocidos en el costo de ventas y excluye el costo financiero, considerado como parte de las actividades de financiamiento.

²⁴ Incluye gastos de venta, administración y generales, más cambios en los activos netos no reflejados en otra sección, de manera independiente, al considerarse más apropiado.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Cambios en la Situación Financiera
(Método indirecto o de la conciliación)

	20X2	20X1
Actividades de negocio		
Resultados de las actividades de negocio ²⁵		
<i>Cambios netos en los activos netos</i>		
Decremento (incremento) de cuentas por cobrar		
Disminución (aumento) en inventarios		
Incremento (decremento) de proveedores de bienes y servicios y otras provisiones (por ejemplo, empleados)		
Incremento (decremento) de pasivos ²⁶ y activos financieros		
Incremento (decremento) de pasivos por intereses por pagar		
Incremento (decremento) de pasivos por pensiones ²⁷		
Incremento (decremento) de pasivos por arrendamientos financieros		
Incremento (decremento) de intereses por cobrar		
Recursos generados por el negocio	X.XX	X.XX
Otras actividades		
Emisión de instrumentos financieros de deuda ²⁸		
Costo financiero pagado de pensiones ²⁰		
Pagos de instrumentos financieros de deuda		
Recursos obtenidos (utilizados) en otras actividades²⁹	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad pagados	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas	X.XX	X.XX
	X.XX	X.XX
Transacciones de capital		
Emisión de instrumentos financieros de capital ³⁰		
Pagos por recompra de acciones		
Dividendos pagados		
Recursos obtenidos (utilizados) en transacciones de Capital	X.XX	X.XX
Ajuste por cambios en el tipo de cambio en el efectivo y equivalentes de efectivo iniciales	X.XX	X.XX
Incremento (decremento) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	X.XX	X.XX

²⁵ Dado que desde la elaboración del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos (Alternativa B), en el resultado de actividades de negocio, se parte prácticamente de un resultado por operaciones continuas, no se requieren conciliar partidas que afecten a otras actividades, por lo que por analogía, sólo se incorporarán los cambios netos en los activos netos.

²⁶ Sin considerar los instrumentos financieros de deuda.

²⁷ Excluyendo el costo financiero.

²⁸ Incluye el componente de deuda de instrumentos financieros combinados.

²⁹ Después de efectuar un análisis de las otras actividades, pareciera no existir congruencia con el Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos, ya que este observa el costo financiero de las pensiones y otras provisiones traídas a valor presente, así como, cambios en estas provisiones por valor razonable, incluso de pasivos financieros; sin embargo, en este caso, se presentan tal como son exhibidos en los apéndices del proyecto de auscultación, aun cuando se incorpora el **costo financiero pagado de pensiones**. A nuestro juicio, en el método indirecto o de la conciliación, tendrían que presentarse ciertas partidas conciliatorias para tal efecto.

³⁰ Incluye el componente de capital de instrumentos financieros combinados.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Cambios en la Situación Financiera
(Método directo)

	20X2	20X1
Actividades de negocio		
Cobranza de clientes		
Rentas cobradas		
Recursos obtenidos por la venta de activos biológicos y productos agrícolas		
Regalías cobradas y otros ingresos		
Intereses cobrados		
Dividendos recibidos		
Recursos obtenidos por la venta de activos fijos y propiedades de inversión		
Recursos dispuestos y obtenidos por la compraventa de inversiones de instrumentos de deuda y capital de otras entidades		
Compraventa de contratos de futuros, forwards, etc. ³¹		
Recursos obtenidos por la venta de subsidiarias		
Pagos a proveedores de bienes y servicios		
Pagos a empleados		
Adquisición de activos biológicos		
Costo financiero pagado de instrumentos de deuda		
Inversión en subsidiarias, neta del efectivo adquirido		
Adquisición de activos fijos y propiedades de inversión		
Pagos de pasivos por arrendamiento financiero ³²		
Recursos generados por el negocio	X.XX	X.XX
Otras actividades		
Emisión de instrumentos financieros de deuda ³³		
Costo financiero pagado de pensiones ³⁴		
Pagos de instrumentos financieros de deuda		
Recursos obtenidos (utilizados) en otras actividades	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad pagados	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas	X.XX	X.XX
Transacciones de capital		
Emisión de instrumentos financieros de capital ³⁵		
Pagos por recompra de acciones		
Dividendos pagados		
Recursos obtenidos (utilizados) en transacciones de Capital	X.XX	X.XX
Ajuste por cambios en el tipo de cambio en el efectivo y equivalentes de efectivo iniciales	X.XX	X.XX
Incremento (decremento) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	X.XX	X.XX

³¹ Distintos de aquéllos designados para cobertura de transacciones de capital o actividades de negocio (operativas).

³² Nuestra normatividad presenta en forma separada la adición del activo en actividades de inversión, del pasivo asumido en actividades de financiamiento, derivados de un arrendamiento financiero, por lo cual deberá adecuarse la norma para compensar ambos conceptos y sólo presentar los pagos efectuados al pasivo por arrendamiento.

³³ Incluye el componente de deuda de instrumentos financieros combinados.

³⁴ Después de efectuar un análisis de las otras actividades, pareciera no existir congruencia con el Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos, ya que este observa el costo financiero de las pensiones y otras provisiones traídas a valor presente, así como, cambios en estas provisiones por valor razonable, incluso de pasivos financieros; sin embargo, en este caso, se presentan tal como son exhibidos en los apéndices del proyecto de auscultación, aun cuando se incorpora el **costo financiero pagado de pensiones**.

³⁵ Incluye el componente de capital de instrumentos financieros combinados.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos

	20X2	20X1
Actividades de negocio		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Ingresos		
Costo de ventas ³⁶		
Costo neto del periodo ³⁷		
Otros ³⁸		
Depreciación y amortización		
Pérdidas por deterioro y reversiones		
Método de participación de asociadas y negocios conjuntos		
Utilidad o pérdida por disposición de activos productivos		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión		
Cambios en el valor razonable de activos biológicos		
Otros cambios al valor razonable de activos productivos (generalmente activo fijo e intangibles)		
Resultados de actividades de negocio	X.XX	X.XX
Actividades de tesorería		
<i>Mediciones distintas al valor razonable</i>		
Interés contractual ganado en y desdoblamiento³⁹ del descuento/premio⁴⁰ activos financieros conservados a su vencimiento		
Dividendos recibidos		
Interés contractual incurrido y desdoblamiento del descuento/premio³⁹ en pasivos financieros no valuados a valor razonable		
Desdoblamiento del descuento de pasivos por pensiones y provisiones		
<i>Mediciones al valor razonable</i>		
Valor razonable del interés ganado en activos financieros valuados a valor razonable		
Otros cambios en el valor razonable de activos financieros y de instrumentos financieros retenidos para venta⁴¹		
Otros cambios en el valor razonable de activos del plan y pasivos por pensiones		
Valor razonable del interés incurrido en pasivos financieros valuados a valor razonable		
Otros cambios al valor razonable de pasivos financieros no negociables		
Resultados de actividades de tesorería	X.XX	X.XX
Cambios en los efectos de conversión de entidades extranjeras y operaciones extranjeras integradas⁴²	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas (netas de ISR y PTU)	X.XX	X.XX
Ingresos y gastos reconocidos del periodo	X.XX	X.XX

³⁶ Incluye costos de arrendamientos operativos, aun cuando excluye la depreciación y amortización.

³⁷ Considera otros costos laborales distintos de los montos reconocidos en el costo de ventas y excluye el costo financiero, considerado como parte de las actividades de financiamiento.

³⁸ Incluye gastos de venta, administración y generales, más cambios en los activos netos no reflejados en otra parte, de manera individual, que se considero más apropiado.

³⁹ Se refiere al reconocimiento del costo del dinero a través del tiempo y a la amortización de primas devengadas.

⁴⁰ Los ejemplos presentados en el documento para auscultación del IASC *Steering Committee*, omiten la distinción de clasificación del **desdoblamiento del descuento/premio**, tanto de activos, como de pasivos financieros valuados al costo, por lo que para ser consistentes, se integran la totalidad de las partidas señaladas desde el apéndice A, acorde a nuestro leal saber y entender.

⁴¹ Idem anterior. Para ser consistentes con la Alternativa A.

⁴² Idem anterior. En este caso, el resultado por conversión de operaciones extranjeras integradas, en la normatividad actual se presenta en el CIF, en resultados.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Cambios en la Situación Financiera
(Método directo)

	20X2	20X1
Actividades de negocio		
Cobranza de clientes		
Rentas cobradas		
Regalías cobradas y otros ingresos		
Recursos obtenidos por la venta de activos fijos y propiedades de inversión		
Recursos obtenidos por la venta de activos biológicos y productos agrícolas		
Recursos obtenidos por la venta de subsidiarias		
Pagos a proveedores de bienes y servicios		
Pagos a empleados		
Adquisición de activos biológicos		
Adquisición de activos fijos y propiedades de inversión		
Inversión en subsidiarias, neta del efectivo adquirido		
Recursos generados por el negocio	X.XX	X.XX
Actividades de tesorería		
Recursos dispuestos y obtenidos por la compraventa de inversiones de instrumentos de deuda y capital de otras entidades		
Compraventa de contratos de futuros, forwards, etc. ⁴³		
Intereses cobrados		
Dividendos recibidos		
Emisión de instrumentos financieros de deuda⁴⁴		
Pagos de pasivos por arrendamiento financiero ⁴⁵		
Costo financiero pagado de pensiones e instrumentos de deuda		
Pagos de instrumentos financieros de deuda		
Recursos generados (utilizados) en actividades de tesorería	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad pagados	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas	X.XX	X.XX
Transacciones de capital		
Emisión de instrumentos financieros de capital ⁴⁶		
Pagos por recompra de acciones		
Dividendos pagados		
Recursos obtenidos (utilizados) en transacciones de Capital	X.XX	X.XX
Ajuste por cambios en el tipo de cambio en el efectivo y equivalentes de efectivo iniciales	X.XX	X.XX
Incremento (decremento) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	X.XX	X.XX

⁴³ Distintos de aquéllos designados para cobertura de transacciones de capital o actividades de negocio (operativas).

⁴⁴ Los ejemplos presentados en el documento para auscultación del IASC Steering Committee, omiten este concepto, por lo cual se incorpora. Incluye el componente de deuda de instrumentos financieros combinados.

⁴⁵ Nuestra normatividad presenta en forma separada la adición del activo en actividades de inversión, del pasivo asumido en actividades de financiamiento, derivados de un arrendamiento financiero, por lo cual deberá adecuarse la norma para compensar ambos conceptos y sólo presentar los pagos efectuados al pasivo por arrendamiento.

⁴⁶ Incluye el componente de capital de instrumentos financieros combinados.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Cambios en la Situación Financiera
(Método indirecto o de la conciliación⁴⁷)

	20X2	20X1
Actividades de negocio		
Resultados de las actividades de negocio ⁴⁸		
<i>Cambios netos en los activos netos asociados con actividades de negocio</i>		
Decremento (incremento) de cuentas por cobrar		
Disminución (aumento) en inventarios		
Incremento (decremento) de proveedores de bienes y servicios y otras provisiones (por ejemplo, empleados)		
Recursos generados por el negocio	X.XX	X.XX
Actividades de tesorería		
Resultados de las actividades de tesorería ⁴⁹		
<i>Cambios netos en los activos netos asociados con actividades de tesorería</i>		
Incremento (decremento) de pasivos ⁵⁰ y activos financieros		
Incremento (decremento) de pasivos por intereses por pagar		
Incremento (decremento) de pasivos por pensiones		
Incremento (decremento) de intereses por cobrar		
Incremento (decremento) de pasivos por arrendamientos financieros		
Recursos obtenidos (utilizados) en otras actividades	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad pagados	X.XX	X.XX
Operaciones discontinuadas	X.XX	X.XX
	X.XX	X.XX
Transacciones de capital		
Emisión de instrumentos financieros de capital ⁵¹		
Pagos por recompra de acciones		
Dividendos pagados		
Recursos obtenidos (utilizados) en transacciones de Capital	X.XX	X.XX
Ajuste por cambios en el tipo de cambio en el efectivo y equivalentes de efectivo iniciales	X.XX	X.XX
Incremento (decremento) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del periodo	X.XX	X.XX
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	X.XX	X.XX

⁴⁷ En esta Alternativa C, se deben conciliar ambos tipos de actividades, dada su distribución equitativa.

⁴⁸ Dado que desde la elaboración del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos (Alternativa C), en el resultado de actividades de negocio, se parte de un resultado asociado a dichas actividades, no se requieren conciliar partidas que afecten a actividades de tesorería, por lo que por analogía, sólo se incorporarán los cambios netos en los activos netos asociados con tales actividades de negocio.

⁴⁹ Dado que desde la elaboración del Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos (Alternativa C), en el resultado de actividades de tesorería, se parte de un resultado asociado a dichas actividades, no se requieren conciliar partidas que afecten a actividades de negocios, por lo que por analogía, sólo se incorporarán los cambios netos en los activos netos asociados con actividades de tesorería.

⁵⁰ Considerando los instrumentos financieros de deuda.

⁵¹ Incluye el componente de capital de instrumentos financieros combinados.

Aplicación de principios básicos

El proyecto del IASB, pretende establecer en su normatividad principios básicos y diferenciarlos del resto de los párrafos del proyecto. Es menester indicar, que para nuestra normatividad dichos principios básicos, se refieren a reglas particulares relevantes, que distinguimos con negrillas en nuestros Boletines, para realzarlos en relación con el resto de los párrafos normativos aclaratorios, lo anterior es necesario puntualizarlo, para no confundir al lector acostumbrado a precisar a los principios básicos, como los nueve establecidos en el Boletín A-1, *Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera*. Más aun, cuando cuerpos normativos internacionales hacen referencia a un enfoque basado en principios, se refieren a reglas particulares normativas básicas y no necesariamente a su marco conceptual. Al respecto, en los últimos Boletines emitidos, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) se ha preocupado por establecer el marco de referencia de nuestro marco conceptual, para sustentar la norma establecida en cada uno de sus Boletines, por lo que podemos afirmar que el enfoque desarrollado para la preparación de los Boletines en México, está basado en el Marco conceptual y no en reglas particulares relevantes (principios básicos para la normatividad internacional). Una vez hecha esta pertinente aclaración, regresemos al tema que nos ocupa, como comentábamos el proyecto establece 'principios básicos' en su norma, siendo los diez siguientes:

Principio 1 – Todas las entidades deben preparar un Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos de acuerdo con los requerimientos de este Proyecto de Declaración de Principios y, debe presentarlo como parte integrante de sus estados financieros por cada periodo, por el que se presentan estados financieros (párrafo 7).

Principio 2 – Una entidad debe presentar un Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos como un componente de un juego completo de estados financieros. El Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos debe incluir los efectos de todos los cambios en los activos netos durante el periodo, excluyendo aquéllos cambios en los activos netos obtenidos de transacciones de capital (párrafo 11).

Principio 3/Alternativa A – Los ingresos y gastos reconocidos deben clasificarse dentro de las categorías de actividades de negocio, actividades de inversión, actividades de financiamiento, ajustes por conversión del tipo de cambio extranjero, impuesto sobre la renta y operaciones discontinuadas. Los ingresos y gastos reconocidos en cada categoría deben agruparse de acuerdo al modelo primario usado para valorar la partida, esto es mediciones a valor razonable y mediciones distintas al valor razonable (párrafos 17A y 18A).

Principio 3/Alternativa B – Los ingresos y gastos reconocidos deben clasificarse dentro de las categorías de actividades de negocio, otras actividades, ajustes por conversión del tipo de cambio extranjero, impuesto sobre la renta y operaciones discontinuadas. Los ingresos y gastos reconocidos en cada categoría deben agruparse de acuerdo al modelo primario usado para valorar la partida, esto es mediciones a valor razonable y mediciones distintas al valor razonable (párrafos 17B y 18B).

Principio 3/Alternativa C – Los ingresos y gastos reconocidos deben clasificarse dentro de las categorías de actividades de negocio, actividades de tesorería, ajustes por conversión del tipo de cambio extranjero, impuesto sobre la renta y operaciones discontinuadas. Los ingresos y gastos reconocidos en cada categoría deben agruparse de acuerdo al modelo primario usado para valorar la partida, esto es mediciones a valor razonable y mediciones distintas al valor razonable (párrafos 17C y 18C).

Principio 4 – Los cambios de la cuenta de conversión acumulada deben informarse como un monto único en el Estado de Reconocimiento de Ingresos y Gastos (párrafo 24).

Principio 5 – Ingresos y gastos atribuibles a las operaciones discontinuadas (tal como se define en la NIC 35, Operaciones Discontinuadas)⁵² reconocidos durante el periodo actual de información financiera y el monto de utilidad o pérdida antes de impuestos reconocido por una entidad por la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuibles a la operación discontinuada, deben mostrarse, junto con los efectos de impuestos relativos, en el cuerpo del estado de reconocimiento de ingresos y gastos (párrafo 26).

Principio 6 – A menos que de otra forma fuera requerido por ésta u otra Norma Internacional de Información Financiera, el impuesto sobre la renta⁵³ debe presentarse como una partida única en el estado de reconocimiento de ingresos y gastos, sin distribución para las subcategorías dentro del estado. El impuesto sobre la renta correspondiente a operaciones discontinuadas, debe informarse en la misma categoría de las operaciones a las cuales le es relativo (párrafo 31).

Principio 7 – Todas las partidas incluidas en la determinación del desempeño deben incluirse en el estado financiero en la categoría apropiada a su naturaleza. Donde un mejor entendimiento de un desempeño de la entidad sea obtenido para revelar separadamente elementos de ingresos y gastos reconocidos, dichas partidas deben revelarse dentro de la categoría apropiada del estado financiero. La naturaleza y monto (antes y después de impuestos) de tales partidas debe revelarse en notas a los estados financieros (párrafo 32).

Principio 8 – Cada partida de ingreso y gasto reconocido debe informarse una vez dentro del estado de reconocimiento de ingresos y gastos (párrafo 34).

Principio 9 – Una entidad debe presentar, como un componente de sus estados financieros, un estado que muestre:

- (a) Una conciliación entre el valor en libros del capital social, prima en acciones y reservas al inicio del periodo y a la fecha del balance general, revelando separadamente cada movimiento; y
- (b) El saldo de ingresos y gastos al inicio del periodo y la fecha del balance general y, los movimientos del periodo; y
- (c) El total de (a) y (b). (párrafo 36).

Principio 10/Alternativa A – Una entidad debe presentar un estado de flujo de efectivo⁵⁴, informando los flujos de efectivo durante el periodo clasificados en actividades de negocio, actividades de inversión, actividades de financiamiento, impuesto sobre la renta⁵⁵, operaciones discontinuadas y transacciones de capital. Entidades deben informar los flujos de efectivo de actividades de negocios usando el método directo⁵⁶ (párrafos 39A y 40A).

Principio 10/Alternativa B – Una entidad debe presentar un estado de flujo de efectivo⁵⁷, informando los flujos de efectivo durante el periodo clasificados en actividades de negocio, otras actividades, impuesto sobre

⁵² En nuestro caso, Boletín A-7, Comparabilidad.

⁵³ En nuestra normatividad deberá incluirse la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

⁵⁴ Acorde al Boletín B-12 un Estado de Cambios en la Situación Financiera.

⁵⁵ Deberá incluirse la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

⁵⁶ El Boletín B-12 deberá adecuarse para aceptar el método directo; sin embargo, creemos que debe a su vez mantenerse el método indirecto o de la conciliación.

⁵⁷ Acorde al Boletín B-12 un Estado de Cambios en la Situación Financiera.

la renta⁵⁸, operaciones discontinuadas y transacciones de capital. Entidades deben informar los flujos de efectivo de actividades de negocios usando el método directo⁵⁹ (párrafos 39B y 40B).

Principio 10/Alternativa C – Una entidad debe presentar un estado de flujo de efectivo⁶⁰, informando los flujos de efectivo durante el periodo clasificados en actividades de negocio, actividades de tesorería, impuesto sobre la renta⁶¹, operaciones discontinuadas y transacciones de capital. Entidades deben informar los flujos de efectivo de actividades de negocios usando el método directo⁶² (párrafos 39C y 40C).

Como puede observarse este decálogo de principios da pauta a los estados financieros dinámicos presentados en los ejemplos ilustrativos, los cuales debemos adecuar en función a los PCGA establecidos a la fecha, a contrario sensu de modificar parte de nuestra normatividad.

Adecuaciones al proyecto efectuadas en el 2002 y el establecimiento de Principios de trabajo

Durante 2002, la asociación IASB/ASB ha realizado una serie de reuniones encaminadas a construir los fundamentos conceptuales para el proyecto, que auxilien el desarrollo de un formato estandarizado para la Información del Desempeño, el cual, a su debido tiempo, formará las bases para realizar visitas de campo y otras consultas con externos.

Los dos principales motivos del IASB/ASB, comprometidos en el proyecto de información del desempeño son:

- *Componentes de la utilidad integral* – Existe un reconocimiento cada vez mayor de que el último renglón de la utilidad integral no es por sí solo un número útil. Esto se debe a que el rango de componentes agregados en el desempeño financiero, provee información diferente de cada componente a los usuarios. Estas diferencias pueden llegar a ser significativas con el incremento de valores actuales usados en los estados financieros (v. g. en los casos de costos de pensión, instrumentos financieros y deterioro de activos no financieros, incluido el crédito mercantil). El proyecto, luego entonces, debe auxiliar a proveer un formato estandarizado para la disgregación y clasificación de los componentes del desempeño financiero informado.
- *Ambigüedad en la definición de ‘utilidades de operación’* – Las entidades, cada vez en mayor grado, están definiendo sus propias mediciones de utilidad, basándose en la exclusión de partidas no recurrentes. Dichas mediciones no están reguladas o estandarizadas y generan un alto número de dudas. Una reciente declaración de Standard and Poor’s propuso la definición de ‘utilidades centrales’ (*core earnings*), la cual atenta contra el ofrecimiento de una definición estándar.

La agenda de 2002 del Consejo estableció una serie de puntos a resolver, como sigue:

Enero – fundamentos conceptuales y principios de trabajo.

Febrero – aplicación de los principios de trabajo a los ejemplos en componentes del estado de desempeño, los cuales fueron analizados así:

- Febrero – costos de pensión.

⁵⁸ Deberá incluirse la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

⁵⁹ El Boletín B-12 deberá adecuarse para aceptar el método directo; sin embargo, creemos que debe a su vez mantenerse el método indirecto o de la conciliación.

⁶⁰ Acorde al Boletín B-12 un Estado de Cambios en la Situación Financiera.

⁶¹ Deberá incluirse la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

⁶² El Boletín B-12 deberá adecuarse para aceptar el método directo; sin embargo, creemos que debe a su vez mantenerse el método indirecto o de la conciliación.

- Marzo – activos fijos.
- Abril – actividades de financiamiento en contraste con las de operación.
- Mayo – análisis por naturaleza o función de operaciones discontinuadas, partidas extraordinarias y revisiones a estimaciones y provisiones.
- Junio – instrumentos financieros.

Derivado de lo anterior, la asociación IASB/ASB desarrollo, como primer punto en el 2002, una serie de principios de trabajo que están establecidos dentro de una guía de implementación, partiendo del siguiente principio primario de información del desempeño:

La perspectiva del inversionista sugiere que la información relativa al índice de cambios en las partidas de los estados financieros debe ser el diferenciador primario entre los componentes del Estado de Desempeño.

El Consejo, por tanto, acordó el siguiente juego de principios de trabajo, basados en el enfoque conceptual vertido en el principio primario:

- a. *Principio 1: Un Estado de desempeño debe ser capaz de distinguir el retorno de capital empleado para el resarcimiento de la inversión de los accionistas.*
- b. *Principio 2: Componentes de ganancias y pérdidas deben informarse en montos brutos, a menos que proporcionen poca información con respecto a la utilidad futura.*
- c. *Principio 3: Ingresos y gastos resultantes de revaluaciones⁶³ de activos y pasivos deben ser informadas por separado.*
- d. *Principio 4: Un estado de desempeño debe identificar ganancias y pérdidas donde los cambios en el valor económico no sean alcanzados en el periodo en el cual son informados.*
- e. *Principio 5: Dentro del formato prescrito y sin el uso de subtotalet proscritos, el estado de desempeño debe permitir:*
 - i. *Información sobre la entidad en su conjunto, analizada por su naturaleza y función;*
 - ii. *Información sobre las actividades en (i) desgregadas por segmentos de negocio (ya sea, basados en áreas geográficas o por producto);*
 - iii. *Distinciones adicionales de acuerdo a la discreción de la administración.*

En particular el principio de trabajo 3, faculta el hecho de que cuando valores actuales son utilizados para la valuación de activos y pasivos, ingresos y gastos, éstos puede dividirse entre aquéllos resultantes de la actividad económica del periodo y revisiones en estimaciones relacionadas con actividades económicas futuras. El propósito de tal distinción, es facilitar a usuarios la identificación separada del desempeño del periodo actual (véase columna 1 del siguiente cuadro), que pueden ser usados para extrapolar el desempeño

⁶³ El término 'revaluación' significa ganancias y pérdidas derivados de la revisión de estimaciones implícitas en los valores en libros de activos y pasivos.

futuro por cambios de valor que no son directamente convenientes en el desarrollo de predicciones, dado que se derivan de expectativas revisadas del desempeño futuro (columna 2). Estas distinciones tratadas como primarias iguales proporcionan cuatro componentes principales del estado de desempeño, que pueden ser presentados a manera de matriz, como sigue:

	Columna 1	Columna 2	Totales
Actividades de operación			
Actividades de financiamiento			
Totales			

En noviembre de 2002, el IASB/ASB analizó, en detalle, cuales podrían ser los ingresos y gastos resultantes por revaluación, aduciendo que son aquéllos derivados de revisiones en precios o estimaciones implícitas en el valor en libros de activos y pasivos y, que envuelven expectativas de beneficios u obligaciones económicas futuras. A su vez, señaló que no deben incluirse ingresos y gastos devengados, como consecuencia de transacciones o eventos del periodo derivados del reconocimiento inicial de activos y pasivos, gastos originados del consumo de activos durante el periodo y, gastos y productos financieros generados por el sólo hecho del paso del tiempo.

Esta presentación por separado de ingresos y gastos por revaluaciones es útil de dos maneras:

- (a) En primera instancia, ya que las revaluaciones son revisiones de montos capitalizados, limitan un valor predictivo. Por ejemplo, el deterioro del crédito mercantil es una revisión de la estimación de beneficios económicos futuros. Esto encierra que toda la información disponible es identificada en el momento actual y no está directamente relacionada con deterioros futuros predictivos. Por el contrario, en ventas informadas en el periodo actual, por ejemplo, revaluaciones no proveen un punto de inicio mediante el cual se puedan extrapolar desempeños futuros.
- (b) En segunda instancia, las revaluaciones facultan el visualizar la calidad en las utilidades informadas de la entidad – v. g. el mantenimiento de la utilidad integral, en términos tanto de las fundamentales económicas, como de los efectos de la subjetividad en la valuación contable. Esto es relevante, ya que una entidad con altos niveles de calidad en las utilidades, tiene la probabilidad de ser calificada con una serie de calificaciones más relevantes, en comparación con las entidades que no observan tal calidad. La información proporcionada por las revaluaciones ayuda en la evaluación de la calidad de las utilidades, en primer lugar por el interés en las economías subyacentes y, en segundo término, por el interés en los efectos de la subjetividad en la valuación.

Para mejor entendimiento, en la siguiente tabla se exponen las distinciones de ingresos y gastos derivados de revaluaciones de los que no lo son, atendiendo a los diferentes tipos de activos y pasivos que los derivan y a las disposiciones de nuestro marco normativo:

Activo/pasivo	Ingresos/gastos que no son por revaluación	Revaluaciones
Instrumentos financieros	Gasto por interés	Todos los otros gastos/ingresos (valor razonable y primas)
Pensiones	Costo laboral Costo de servicios pasados Costo financiero Rendimientos de los activos del plan	Ganancias y pérdidas actuariales en la obligación y en los activos del plan Extinción/reducción anticipada de la deuda
Provisiones	Reconocimiento inicial Costo financiero	Revisión del valor en libros
Activos fijos	Depreciación	Indización específica Deterioro Utilidad o pérdida por disposiciones
Propiedades de inversión	Rentas	Cambios en el valor de la propiedad
Crédito mercantil	Amortización, hasta en tanto no cambie la normatividad ⁶⁴	Deterioro
Inventarios	Costo de ventas	Deterioro Costo de reposición
Compensación basada en acciones (proyecto de la CPC) ⁶⁵	Reconocimiento inicial	Revisiones del valor razonable de cualquier pasivo resultante Revisiones a los activos por impuestos diferidos

Estos cambios propuestos hacen patente la necesidad de información que es requerida por los distintos usuarios de la información financiera, que dicho sea de paso, establecen cierto grado de dificultad en su elaboración; sin embargo, debemos estar atentos al desarrollo del proyecto que plantea la necesidad de analizar nuevas formas de presentación basadas en el desempeño financiero de la entidad.

El IASB/ASB a últimas fechas ha replanteado la presentación de algunos elementos, atendiendo a los diversos comentarios surgidos durante el debate del proyecto, tan es así, que los renglones de operaciones discontinuadas y de cambios en los efectos de conversión de inversiones netas en moneda extranjera, reclasificaron su presentación para integrarlas a las actividades de negocio y a las actividades de

⁶⁴ La CPC tiene agendado un proyecto sobre adquisiciones de negocios (combinación de negocios) que pretende eliminar la amortización del crédito mercantil, convergiendo con ello, con las tendencias en la normatividad internacional. Se espera se emita un proyecto para auscultación para el tercer trimestre del año en curso.

⁶⁵ Al igual que el anterior, la CPC tiene agendado un proyecto para su desarrollo en este año.

financiamiento según corresponda, en el ahora llamado Estado de Utilidad Integral⁶⁶. Es menester precisar, que este nuevo Estado plantea exclusivamente estas dos categorías, en donde la categoría de financiamiento debe informar todos los costos de interés y desdoblamientos a través de tasas de descuento, de la totalidad de los pasivos, con independencia de las reglas de valuación y reconocimiento seguidas en la práctica actual. Esto permitirá para esta categoría, incluir aquéllos gastos devengados por el solo paso del tiempo en el cual la liquidación se haga efectiva. Todos los pasivos proveen financiamiento a la entidad dado que envuelven liquidaciones efectivas de las obligaciones de la entidad.

La categoría de financiamiento no debe informar ingresos por intereses, puesto que dichos ingresos están disponibles para todos los demandantes de pasivos y capital. Aun cuando, la categoría de financiamiento define la incursión de solo pasivos, una función de la tesorería de la entidad es mantener activos para enfrentar pasivos, tal es el caso, de las pensiones. Luego entonces, se propuso que los rendimientos de los activos del plan devengados, se presenten en forma separada dentro de las actividades de negocio/operación en el Estado de Utilidad Integral.

Por lo que respecta a la presentación de los gastos de acuerdo a su naturaleza o a su función, el IASB/ASB, ante los argumentos a favor y en contra de las dos distintas formas de presentación, estableció la posibilidad de revelar en notas tanto por función, como acorde a su naturaleza, los gastos, desarrollando una matriz que los contemple.

Finalmente, la separación entre ingresos y gastos entre aquéllos obtenidos por revaluaciones de los que no lo son, hace innecesaria la separación antes planteada de partidas medidas al valor razonable, de aquéllas distintas al valor razonable. Para efectos de entender más el concepto a continuación mostramos un ejemplo de un Estado de Utilidad Integral:

⁶⁶ Posición nuevamente cambiada en 2003, o sea, como está presentada en los estados de las alternativas A, B y C anteriores.

Ejemplo ilustrativo del Estado de Utilidad Integral

	Utilidad neta excluyendo revaluaciones	Revaluaciones	Total
Actividades de negocio			
Ingresos			
Costo de ventas ⁶⁷			
Costo neto del periodo ⁶⁸			
Otros ingresos del negocio			
Gastos de administración, distribución o generales			
Otros gastos del negocio			
Método de participación de asociadas y negocios conjuntos			
Interés contractual ganado en y desdoblamiento⁶⁹ del descuento/premio⁷⁰ activos financieros y de instrumentos financieros retenidos para venta			
Operaciones discontinuadas			
Cambios en los efectos de conversión de entidades extranjeras y <i>operaciones extranjeras integradas⁷¹</i>			
Resultados de actividades de negocio	X.XX	X.XX	X.XX
Actividades de financiamiento			
Interés contractual incurrido y desdoblamiento del descuento/premio⁶⁹ en pasivos financieros pensiones y provisiones			
Otros cambios en el valor razonable de activos del plan y pasivos por pensiones			
Flujos de efectivo de coberturas			
Operaciones discontinuadas			
Resultados de actividades de financiamiento	X.XX	X.XX	X.XX
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad			
Del grupo			
De asociadas			
De operaciones discontinuadas			
Total Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad	X.XX	X.XX	X.XX
Ingresos y gastos reconocidos del periodo	X.XX	X.XX	X.XX

⁶⁷ Incluye costos de arrendamientos operativos y, en su caso, la depreciación y amortización.

⁶⁸ Considera otros costos de servicio distintos de los montos reconocidos en el costo de ventas y excluye el costo financiero y las variaciones en supuestos, considerados como parte de las actividades de financiamiento.

⁶⁹ Se refiere al reconocimiento del costo del dinero a través del tiempo y la amortización de primas devengadas.

⁷⁰ Los ejemplos presentados en el documento para auscultación del IASC *Steering Committee*, consideran la distinción de clasificación del **desdoblamiento del descuento/premio**, tanto de activos, como de pasivos financieros valuados al costo, por lo que para ser consistentes, se integran la totalidad de las partidas señaladas desde el apéndice A, acorde a nuestro leal saber y entender. Incluye también el valor razonable.

⁷¹ Idem anterior. En este caso, el resultado por conversión de operaciones extranjeras integradas, en la normatividad actual se presenta en el CIF, en resultados.

Finalmente, en junio de 2003, el Consejo del IASB ha desarrollado una lista de partidas o conceptos a ser evaluados en sus distintos trabajos de campo, como sigue:

- Utilidad neta y reciclaje
- Deterioro de inventarios
- Disminuciones de cuentas por cobrar
- Pensiones
- Provisiones
- Otras ganancias del negocio
- Método de participación
- Financiamientos, principal y accesorios
- Impuestos
- Utilidades y utilidad por acción
- Función contra naturaleza
- Fecha de adopción
- Convergencia con el FASB
- Actividades bancarias
- Definiciones
- Presentación en el cuerpo del estado
- Información por segmentos y estado de flujo de efectivo
- Operaciones discontinuadas
- Coberturas

Estas dos últimas, en los últimos ejemplos ilustrativos, se presentan después de los impuestos, en el Estado de Utilidad Integral, tal como se estableció en las alternativas A, B y C, previamente presentadas.

Conclusión

Particularmente, observamos que dadas las diferentes aristas expuestas por los participantes en la elaboración del proyecto de norma, el objetivo incide en la presentación de un mejor informe financiero, que conlleve a las necesidades primarias de los distintos usuarios y, a su vez, establezca mecanismos de preparación de información financiera estandarizada y de la manera más simple posible.

Es difícil considerar todas las propuestas y, a su vez, ser sencillos en la forma de determinar nuevos modelos estandarizados de estados financieros, por lo cual será todo un reto establecer consensos, entre los diferentes cuerpos normativos y demás participantes involucrados.

Nuestra labor como profesión, será participar activamente en el desarrollo de este tipo de proyectos tan relevantes, contribuyendo con nuestro granito de arena para la mejora de la información financiera y el desarrollo de mejores practicas contables.

En adición, debemos ser capaces de converger con la normatividad internacional, a su vertiginoso paso. Esto implica, establecer mecanismos más ágiles de desarrollo, consenso y establecimiento de norma, para lo cual se requiere un pleno conocimiento de todos los cambios o adiciones propuestos por cuerpos normativos reconocidos internacionalmente, con independencia de nuestro compromiso de conciliar con las Normas Internacionales de Contabilidad (*NIC's*) (ahora denominadas, Normas de Información Financiera Internacionales [*NIFI's*]).

Al respecto, es menester mencionar que dicho proceso de convergencia, no implica el que eliminemos nuestra normatividad actual y adoptemos las *NIC's*, lo cual además de coartar nuestra independencia de autorregulación, haría que normatividad ya desarrollada por la CPC y no contemplada por las *NIC's* se eliminaría, tales como, los nueve principios básicos establecidos en el marco conceptual, reglas particulares establecidas para los rubros de efectivo, cuentas por cobrar, pagos anticipados, capital contable, utilidad integral. Así como, normatividad mucho mejor expresada, como la aplicable a inventarios o a la reexpresión de la información financiera, entre otras, quedaría sustraída a lo escuetamente contemplado por las *NIC's*.