

50 NORMAS DE PRESENTACIÓN

51 Aspectos generales

- 51.1** Con base en el párrafo 10 de la NIF A-7, *Presentación y revelación*, para cumplir con las NIF, una entidad lucrativa debe presentar los estados financieros básicos establecidos en la NIF A-3: *estado de situación financiera*, *estado de resultado integral* (presentado en uno o en dos estados), *estado de cambios en el capital contable* y *estado de flujos de efectivo*, dado que este paquete de información responde a las necesidades comunes del usuario general.
- 51.2** La información contenida en el estado de resultado integral, junto con la de los otros estados financieros básicos, es útil al usuario general para contar con elementos de juicio respecto, entre otras cuestiones, al nivel de eficiencia operativa, rentabilidad, riesgo financiero, grado de solvencia (estabilidad financiera) y liquidez de la entidad, conforme a lo establecido en la NIF A-3.
- 51.3** Con base en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, el estado de resultado integral debe mostrar la información relativa a las operaciones de una entidad durante un periodo contable, mediante un adecuado enfrentamiento de sus ingresos con los costos y gastos relativos, para determinar la utilidad o pérdida neta, así como el resultado integral del periodo.
- 51.4** La entidad debe presentar todas las partidas de ingreso, costo y gasto devengadas en un periodo dentro del estado de resultado integral, a menos que una NIF requiera o permita otra cosa. Por ejemplo, la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*, establece que los efectos de la corrección de errores y de cambios contables determinados mediante el método retrospectivo deben presentarse directamente en los resultados acumulados. Asimismo, otras NIF, por ejemplo, requieren que ciertos costos o gastos se capitalicen en el valor de los activos, como en el caso del resultado integral de financiamiento asociado con la adquisición de determinados inventarios, activos fijos o activos intangibles.
- 51.5** En términos generales, las partidas de ingresos, costos y gastos deben presentarse en forma segregada, a menos que ésta u otra NIF particular permitan su presentación en forma neta.

52 Estructura del estado de resultado integral

52.1 General

- 52.1.1** El estado de resultado integral debe incluir como mínimo, cuando proceda, los siguientes rubros y niveles de utilidad o resultados:
- a) ventas o ingresos, netos;
 - b) costos y gastos (atendiendo a la clasificación empleada) ;
 - c) resultado integral de financiamiento;
 - d) participación en la utilidad o pérdida neta de otras entidades;
 - e) utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad;
 - f) impuestos a la utilidad;

- g) utilidad o pérdida de operaciones continuas;
- h) operaciones discontinuadas;
- i) utilidad o pérdida neta;
- j) otros resultados integrales (excluyendo los importes a los que se hace referencia en el inciso k);
- k) participación en los otros resultados integrales de otras entidades; y
- l) resultado integral.

52.2 Ventas o ingresos, netos

52.2.1 Este rubro se integra principalmente por los ingresos que genera una entidad por la venta de inventarios, la prestación de servicios o por cualquier otro concepto que se derive de sus actividades de operación y que representan la principal fuente de ingresos para la entidad.

52.2.2 Los descuentos y bonificaciones comerciales otorgados a los clientes identificados con los ingresos o ventas del periodo, así como las devoluciones efectuadas, deben disminuirse de las ventas o ingresos para así obtener el importe de las ventas o ingresos netos; esta NIF permite la presentación de esos rubros en forma separada.

52.3 Costos y gastos

52.3.1 En este rubro deben incluirse los costos y gastos relativos a las actividades de operación de una entidad y que se identifican con las ventas o ingresos, netos. Como se menciona en la NIF A-2, *Postulados básicos*, los costos y gastos deben asociarse con las ventas o ingresos relativos.

52.3.2 Existen algunos gastos que, aun cuando no son frecuentes, son inherentes a las actividades operativas de la entidad, por lo que deben presentarse en este apartado; es el caso de los costos de una huelga o las reparaciones por daños de un fenómeno natural.

52.3.3 Ciertos gastos pueden presentarse netos de un ingreso que represente la recuperación directa del propio gasto. Por ejemplo, el valor neto en libros de una partida de propiedades, planta y equipo al momento que se da de baja, se compara con el ingreso derivado de su venta, el cual corresponde al valor residual estimado del activo; tanto el costo como el ingreso representan el ajuste a la estimación sobre la cual se basó la depreciación correspondiente, por lo cual debe afectarse el mismo rubro en resultados en que se reconoció la depreciación.

52.4 Resultado integral de financiamiento

52.4.1 El resultado integral de financiamiento (RIF) se conforma por ingresos y gastos relacionados con actividades de tipo financiero, siempre que éstas sean accesorias para la entidad; es decir, cuando el RIF no constituye una actividad principal en la operación de la entidad.

52.4.2 Dentro del RIF deben presentarse partidas tales como:

- a) gastos por intereses;

- b) ingresos por intereses;
- c) fluctuaciones cambiarias;
- d) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros;
- e) ganancias o pérdidas, a la fecha de la reclasificación o baja, por la valuación a valor razonable de un activo financiero que estaba valuado a costo amortizado;
- f) resultado por posición monetaria.

52.4.3 El RIF debe desglosarse en cada uno de sus componentes mencionados en el párrafo anterior, ya sea en el cuerpo del estado de resultado integral o en notas a los estados financieros.

52.4.4 Si una entidad tiene como actividades principales las de tipo financiero, las mismas deben considerarse como una actividad de operación y deben presentarse en la primera parte del estado de resultado integral; es decir, como parte de los rubros mencionados en los incisos a) y b) del párrafo 52.1.1.

52.5 Participación en la utilidad o pérdida neta de otras entidades

52.5.1 En este rubro debe presentarse, siempre que se considere una actividad accesorial, la participación en la utilidad o pérdida neta de los negocios conjuntos y las asociadas; cuando se presentan estados financieros no consolidados, también debe incluirse la participación en la utilidad o pérdida neta de subsidiarias. Dicho importe resulta de la aplicación del método de participación en la valuación de las inversiones permanentes en otras entidades, en los términos definidos por la NIF C-7, *Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes*.

52.5.2 Si una entidad tiene como actividad principal invertir en otras entidades, la participación en la utilidad o pérdida neta en ellas debe considerarse como una actividad de operación y debe presentarse en la primera parte del estado de resultado integral; es decir, como parte de los rubros mencionados en los incisos a) y b) del párrafo 52.1.1.

52.6 Utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad

52.6.1 Este nivel representa el importe que resulta de enfrentar los ingresos, costos y gastos incluidos en el estado de resultado integral, sin considerar los impuestos a la utilidad, las operaciones discontinuadas y los otros resultados integrales.

52.7 Impuestos a la utilidad

52.7.1 En este rubro se informa el importe de los impuestos a la utilidad del periodo determinado conforme a la NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*, sin incluir el impuesto atribuible a operaciones discontinuadas y otros resultados integrales.

52.8 Utilidad o pérdida de operaciones continuas

52.8.1 Es la suma algebraica de la utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad y el rubro de impuestos a la utilidad. En caso de no existir operaciones discontinuadas, este nivel debe considerarse como la utilidad o pérdida neta.

Operaciones discontinuadas

En este rubro deben presentarse los ingresos, costos y gastos derivados de las operaciones discontinuadas; deben incluirse los resultados del periodo, netos de impuestos a la utilidad y participación de los trabajadores en la utilidad de las empresas (PTU), relativos a:

- a) la operación del negocio que está en proceso de discontinuación, pero que mientras tanto, sigue operando, o bien, del negocio que dejó de operar durante el propio periodo;
- b) la valuación a su valor razonable menos costos por vender de los activos netos del segmento en proceso de discontinuación; y
- c) la venta de los activos netos de la operación discontinuada.

Con base en la NIF relativa a operaciones discontinuadas, debe entenderse como operación discontinuada, el proceso de interrupción definitiva de una actividad de negocios significativa de la entidad. Una actividad de negocios significativa comprende operaciones y flujos de efectivo que pueden ser claramente distinguidos del resto de la entidad operacionalmente y para propósitos de un informe financiero; puede ser un segmento del negocio o segmento geográfico, una subsidiaria o una unidad generadora de efectivo.

Utilidad o pérdida neta

Se determina mediante la suma algebraica de la utilidad o pérdida de operaciones continuas y, en su caso, el rubro de operaciones discontinuadas.¹

Otros resultados integrales

En este rubro, la entidad debe presentar los movimientos del periodo relativos a cada uno de los otros resultados integrales (ORI) clasificados por naturaleza, su impuesto a la utilidad y su PTU, relativos; para ello, puede presentar dichos resultados, ya sea:

- a) antes de los efectos fiscales y mostrando en renglones por separado los importes del impuesto a la utilidad así como de la PTU relativos a dichos ORI, o
- b) netos de los efectos de impuestos a la utilidad y PTU relacionados y desglosando estas partidas en notas a los estados financieros.

En el estado de situación financiera, el saldo acumulado de los ORI debe presentarse dentro del capital contable en forma separada de las utilidades o pérdidas netas acumuladas.

Con base en la NIF A-5, párrafo 66A, los 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 razonable de los activos o pasivos que les dieron origen, motivo por el cual, podrían incluso no realizarse en una parte o en su totalidad."*

¹ Este párrafo fue modificado por la NIF C-11 el 1º de enero de 2014.

- 52.11.4** También la NIF A-5 establece, en su párrafo 66B, que *“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, deben presentarse en forma separada de la utilidad o pérdida neta;*
 - b) en el estado de situación financiera, dentro del capital contable, en forma separada de las utilidades o pérdidas netas acumuladas.”*
- 52.11.5** El párrafo 66C de la NIF A-5 requiere que: *“Al momento de realizarse, los ORI deben reciclarse. Es decir, deben dejar de reconocerse como un elemento separado dentro del capital contable 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”.*
- 52.11.6** Otras NIF especifican cuándo deben reconocerse los ORI; así como, cuándo y cómo reciclar a la utilidad o pérdida neta los importes previamente reconocidos como ORI. Por lo tanto, cuando así sea requerido por otras NIF, la entidad debe presentar en el estado de resultado integral, el reciclaje de los ORI hacia la utilidad o pérdida neta.
- 52.11.7** Un ejemplo de lo anterior es el siguiente: la NIF B-15, *Conversión de monedas extranjeras*, establece que el efecto de convertir los estados financieros de la moneda funcional a la moneda de informe de una operación extranjera debe presentarse como ORI dentro del estado de resultado integral. Al disponerse de la operación extranjera, por ejemplo, al venderla, dicho efecto por conversión debe reclasificarse en la utilidad o pérdida neta.
- 52.11.8** La entidad puede presentar el reciclaje en forma segregada dentro del estado de resultado integral o en las notas a los estados financieros. La entidad que revele el reciclaje en las notas, debe presentar en el cuerpo del estado los ORI netos de cualquier ajuste por reciclaje.
- 52.12 Participación en los otros resultados integrales de otras entidades**
- 52.12.1** En este rubro debe presentarse la participación en los ORI del periodo de otras entidades, derivada de la aplicación del método de participación en la valuación de las inversiones permanentes. Este importe debe incluir el impuesto a la utilidad, así como la PTU, relativos.
- 52.12.2** Debido a que la participación en los ORI de otras entidades es en sí misma un ORI, deben observarse para su tratamiento contable los párrafos 52.11.1 al 52.11.8 anteriores, en todo lo que sea aplicable a los ORI.
- 52.13 Resultado integral**
- 52.13.1** Se determina mediante la suma algebraica de la utilidad o pérdida neta, los ORI y la participación en los ORI de otras entidades.²

² Este párrafo fue modificado por la NIF C-11 el 1º de enero de 2014.

52.14 Consideraciones adicionales

- 52.14.1 La entidad debe segregar partidas con base en la importancia relativa de los ingresos y gastos. No obstante, no deben presentarse partidas en forma segregada bajo la denominación de extraordinarias o no ordinarias, ya sea en el cuerpo del estado de resultado integral o en notas a los estados financieros.
- 52.14.2 En atención a las prácticas del sector o industria al que pertenece la entidad, pueden incluirse en el estado de resultado integral o en notas a los estados financieros, rubros, agrupaciones o niveles de utilidad adicionales o modificar las denominaciones de las partidas cuando ello contribuya a generar información más útil a los usuarios.
- 52.14.3 Por ejemplo, una institución financiera puede modificar los nombres de las partidas para proporcionar información que sea relevante para los usuarios, utilizando nombres como ingresos por intereses o margen financiero, para sus ingresos principales.
- 52.14.4 Esta NIF no requiere la presentación de los rubros de *otros ingresos* y *otros gastos*; no obstante, cuando la entidad lo juzgue conveniente lo puede utilizar y debe presentarlos como parte de los resultados de operación.³
- 52.14.5 Asimismo, esta NIF no requiere la presentación del rubro *utilidad o pérdida de operación*; pero, una entidad puede presentarlo si considera que es un dato relevante para los usuarios de su información financiera. La *utilidad o pérdida de operación* se determina partiendo de la *utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad* y eliminando los conceptos *RIF* y *participación en los resultados de otras entidades*.⁴

53 Clasificación de costos y gastos

53.1 General

- 53.1.1 En atención a las prácticas del sector o industria al que pertenece, la entidad debe utilizar alguno de los dos criterios siguientes, o una combinación de ambos, para clasificar sus costos y gastos:
- a) el que se basa en la *función* de los costos y gastos; y
 - b) el que se basa en la *naturaleza* de los costos y gastos.
- 53.1.2 Ciertos sectores o industrias suelen presentar sus costos y gastos utilizando una combinación de criterios, por lo cual, esta NIF permite la clasificación y presentación de una parte de sus costos y gastos por función y la otra parte, por naturaleza.
- 53.1.3 La clasificación adoptada por la entidad para la presentación de sus costos y gastos debe utilizarse en forma consistente. Cuando la entidad cambie de opción, la nueva presentación debe reconocerse, con base en la NIF B-1, en forma retrospectiva para todos los estados financieros de periodos anteriores que se presenten en forma comparativa con los del periodo actual.

53.2 Clasificación por función

- 53.2.1 Una clasificación con base en la *función* muestra en rubros genéricos los tipos de costos y gastos atendiendo a su contribución a los diferentes niveles de utilidad o pérdida dentro del estado de resultado integral. Esta clasificación tiene como ca-

³ Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2014.

⁴ Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2014.

racterística fundamental el que presenta el costo de ventas o de servicios en forma separada de los demás costos y gastos generales. Comúnmente, los sectores comercial e industrial utilizan esta clasificación.

53.2.2 *Costo de ventas o de servicios*

53.2.2.1 Este rubro muestra el costo de adquisición de los artículos vendidos o el costo de los servicios prestados relativos a las ventas o ingresos y debe presentarse en una clasificación por función.

53.2.2.2 La entidad puede elegir si presenta o no la utilidad bruta, la cual corresponde a la diferencia entre las ventas o ingresos, netos y el costo de ventas o de servicios relativo. En una clasificación basada en la naturaleza de los costos y gastos no se presenta este nivel.

53.2.3 *Gastos generales*

53.2.3.1 En este rubro deben presentarse agrupados en rubros genéricos, los costos y gastos relativos a las operaciones de la entidad. Los rubros que comúnmente se presentan son:

- a) *gastos de venta y distribución* – son los que se derivan de los esfuerzos de la entidad para comercializar sus bienes o servicios;
- b) *gastos de administración* – son aquéllos en los que incurre la entidad para controlar sus operaciones; y
- c) *gastos de investigación* – son los que se desprenden de la búsqueda de nuevas alternativas de productos y servicios.

53.3 **Clasificación por naturaleza**

53.3.1 La clasificación con base en la *naturaleza* desglosa los rubros de costos y gastos, atendiendo a la esencia específica del tipo de costo o gasto de la entidad; es decir, no se agrupan en rubros genéricos. Usualmente el sector servicios utiliza esta clasificación.

53.3.2 En una clasificación basada en la naturaleza, los costos y gastos deben desglosarse en sus componentes principales. Un ejemplo de este desglose es el siguiente:

- a) consumo de inventarios;
- b) sueldos, prestaciones y demás beneficios a los empleados;
- c) depreciación, pérdidas por deterioro y resultado neto por baja de propiedades planta y equipo;
- d) comisiones;
- e) mantenimiento;
- f) gastos por rentas; y
- g) publicidad;
- h) otros.

53.4 Clasificación combinada, por función y por naturaleza

53.4.1 Esta NIF permite hacer una presentación que incluya ciertos gastos clasificados por función y algunos otros, clasificados por naturaleza. Por ejemplo, en el sector de la hostelería, los gastos departamentales: rentas de habitaciones, restaurantes, bar, etc. se clasifican normalmente por función; mientras que los gastos generales suelen presentarse por naturaleza.

54 Opción para la presentación del resultado integral

54.1 La entidad puede elegir presentar el resultado integral en uno o en dos estados, como sigue:

- a) En un estado – deben presentarse en un único documento, todos los rubros señalados en los incisos a) al l) del párrafo 52.1.1, los cuales comprenden desde las ventas o ingresos, netos hasta el resultado integral. Este documento debe denominarse *estado de resultado integral*.
- b) En dos estados –
 - i. primer estado – debe incluir los rubros señalados en los incisos a) al l) del párrafo 52.1.1, que comprenden desde las ventas o ingresos hasta la utilidad o pérdida neta. Este debe denominarse *estado de resultados*; y
 - ii. segundo estado – debe partir de la utilidad o pérdida neta con la que concluyó el primer estado y, enseguida, deben presentarse los rubros mencionados en los incisos i) al l) del párrafo 52.1.1, que incluyen los ORI, la participación en los ORI de otras entidades y el resultado integral. Debe denominarse *estado de otros resultados integrales*.

54.2 Si en un determinado periodo contable, una entidad no generó ORI, debe atender a la presentación mencionada en el inciso b) i. del párrafo anterior, a menos que en los estados que se presenten comparativos sí se hubieran generado ORI y la entidad hubiese optado, para esos estados, por la presentación mencionada en el inciso a) del párrafo anterior.

54.3 La presentación adoptada por la entidad, según el párrafo anterior, debe utilizarse en forma consistente. Cuando la entidad cambie de opción, la nueva presentación debe aplicarse, con base en la NIF B-1, en forma retrospectiva para todos los estados financieros de periodos anteriores que se presenten en forma comparativa con los del periodo actual.

55 Periodos por los que debe presentarse el estado de resultado integral

55.1 Con base en la NIF A-7, el estado de resultado integral debe emitirse por lo menos una vez al año, abarcando un periodo anual, a menos que se trate del primer periodo de operaciones de una entidad, en cuyo caso, dicho periodo puede ser menor a un año.

55.2 También con base en la NIF A-7, los estados financieros, incluyendo el estado de resultado integral, deben presentarse en forma comparativa por lo menos con el periodo anterior.

55.3 Para la emisión de estados de resultado integral a fechas intermedias, es decir, por periodos menores a un año completo, la entidad debe atender a lo establecido en la NIF B-9, *Información financiera a fechas intermedias*.

A.1 -

Ejemplo de presentación del resultado integral en un estado. **Estado de resultado integral**

Empresa X, S. A.

Estados de resultado integral

(Cifras en miles de pesos)

	Por los años terminados el	
	31 dic 20X3	31 dic 20X2
Ingresos netos	\$ 490,000	\$ 438,000
Costo de ventas	(294,000)	(276,000)
Utilidad bruta	196,000	162,000
Gastos generales	(34,520)	(35,520)
Utilidad de operación (opcional)	161,480	126,480
Resultado integral de financiamiento	(9,600)	(9,000)
Participación en asociadas	42,120	36,120
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	194,000	153,600
Impuestos a la utilidad	(48,500)	(38,400)
Utilidad de operaciones continuas	145,500	115,200
Operaciones discontinuadas (neto) (a)	-	(36,600)
Utilidad neta	145,500	78,600
Otros resultados integrales		
Resultado por conversión de operaciones extranjeras	(22,080)	50,441
Valuación de coberturas de flujo de efectivo	(800)	(4,800)
Participación en los ORI de asociadas	480	(840)
Impuestos a la utilidad de los ORI (a)	6,864	(13,692)
Suma	(15,536)	31,109
Resultado integral	\$ 129,964	\$ 109,709
Utilidad neta atribuible a:		
Participación controladora	\$ 116,400	\$ 62,880
Participación no controladora	29,100	15,720
	\$ 145,500	\$ 78,600
Resultado integral atribuible a:		
Participación controladora	\$ 103,971	\$ 87,767
Participación no controladora	25,993	21,942
	\$ 129,964	\$ 109,709
Utilidad básica por acción ordinaria	\$ 0.55	\$ 0.36

- (a) Si la entidad estuviera sujeta a PTU, también debe incluirse la PTU de los ORI y así indicarse.

A.2.1 – Ejemplo de presentación del resultado integral en dos estados. Estado de resultados

Empresa X, S. A.

Estados de resultados

(Cifras en miles de pesos)

	Por los años terminados el	
	31 dic 20X3	31 dic 20X2
Ingresos netos	\$ 490,000	\$ 438,000
Costo de ventas	(294,000)	(276,000)
Utilidad bruta	196,000	162,000
Gastos generales	(34,520)	(35,520)
Utilidad de operación (opcional)	161,480	126,480
Resultado integral de financiamiento	(9,600)	(9,000)
Participación en asociadas	42,120	36,120
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	194,000	153,600
Impuestos a la utilidad	(48,500)	(38,400)
Utilidad de operaciones continuas	145,500	115,200
Operaciones discontinuadas	-	(36,600)
Utilidad neta	\$ 145,500	\$ 78,600
Utilidad neta atribuible a:		
Participación controladora	\$ 116,400	\$ 62,880
Participación no controladora	29,100	15,720
Suma	\$ 145,500	\$ 78,600
Utilidad básica por acción ordinaria	\$ 0.55	\$ 0.36