

Contabilidad Financiera Intermedia 2

con aplicación de Normas de
Información Financiera caso
ITSON



Blanca Rosa Ochoa Jaime
Marco Antonio Gómez Vázquez

Contabilidad Financiera Intermedia II

con aplicación de Normas de Información Financiera

Caso ITSON

Contabilidad Financiera Intermedia II

con aplicación de Normas de Información Financiera

Caso ITSON

Blanca Rosa Ochoa Jaime
Marco Antonio Gómez Vázquez



Instituto Tecnológico de Sonora

5 de febrero, No. 818 sur, colonia Centro
Ciudad Obregón, Sonora, México; 85000

www.itson.mx

e-mail: rectoria@itson.mx

Teléfono: (644) 410-90-00

Primera edición, Agosto 2020

ISBN (eBook): 978-607-609-215-6

ISBN de la obra completa: 978-607-609-213-2

Gestión editorial y diseño

Marisol Cota Reyes

Oficina de publicaciones ITSON

marisol.cota@itson.edu.mx

Ninguna parte de este libro puede ser reproducida, archivada o transmitida en forma alguna o mediante algún sistema, ya sea electrónico, mecánico o de fotorreproducción, sin la previa autorización del editor.

Su contenido es responsabilidad de quienes lo firman y no refleja necesariamente la postura institucional.

Elaborado en México.



**OFICINA DE
PUBLICACIONES
ITSON**

» DIRECTORIO

Dr. Jesús Héctor Hernández López

Rector

Dr. Jaime Garatuza Payán

Vicerrectoría Académica

Dr. Joaquín Cortez González

Vicerrectoría Administrativa

Dr. Rodolfo Valenzuela Reynaga

Secretaría de la Rectoría

Mtro. Mauricio López Acosta

Dirección Unidad Navojoa

Mtro. Humberto Aceves Gutiérrez

Dirección Unidad Guaymas

» CONSEJO EDITORIAL

Dra. María Elvira López Parra

Dr. Rafael Alfonso Figueroa Díaz

Dr. Luis Adrián Castro Quiroa

Dr. Sergio de los Santos Villalobos

Dr. Javier Arturo Munguía Xóchihua

Dr. Joel Angulo Armenta

Dra. Ramona Imelda García López

Dra. Eneida Ochoa Ávila

Dra. Cecilia Ivonne Bojórquez Díaz

Dr. Oscar Ernesto Hernández Ponce

» ÍNDICE

Prólogo	12
NIF B-14 Utilidad por Acción	
Objetivo y alcance.....	13
Definición de términos.....	13
Reglas de Valuación.....	16
Utilidad básica por acción (U.B.A).....	16
Deuda Convertible en acciones durante el periodo.....	18
Split.....	20
Split inverso.....	21
Dividendo en acciones.....	22
Acciones con dividendos garantizados y utilidades menores a dichos dividendos.....	23
Acciones con dividendos garantizados y pérdida neta.....	24
Acciones preferentes con dividendos garantizados y superiores al de las acciones comunes.....	26
Suscripción de capital a un precio menor al valor de mercado.....	28
Reglas de presentación.....	29
Reglas de revelación.....	30
Ejemplo de reglas de presentación y revelación.....	31
Actividades a realizar.....	34
NIF B-15 Conversión de monedas extranjeras	
Introducción.....	38
Objetivo y alcance.....	38
Definición de términos.....	39
Tipo de cambio.....	40
Transacciones en moneda extranjera.....	41
Operaciones extranjeras.....	41
Conversión de moneda de registro a moneda funcional.....	43
Conversión de moneda funcional a informe.....	46
Conversión de moneda funcional a informe entorno inflacionario.....	49
Normas de presentación.....	51
Ejemplo de reglas de presentación.....	52
Normas de revelación.....	54
Ejemplo de normas de revelación en notas a estados financieros.....	55
Actividades a realizar.....	57
NIF B-7 Adquisición de Negocios	
Introducción.....	63

Aplicabilidad.....	64
Entidades bajo control común.....	65
Definición de términos.....	65
Normas de Valuación.....	67
Estructura de las adquisiciones.....	68
Método de compra.....	68
Adquisición Inversa.....	70
Valuación en el reconocimiento inicial.....	71
Clasificación y designación de activos identificables y pasivos asumidos del negocio adquirido.....	72
Valuación general de los activos netos del negocio adquirido.....	72
Activos intangibles adquiridos.....	74
Control de los ajustes de compra.....	76
Adquisición sin contraprestación.....	77
Reconocimiento del crédito mercantil.....	79
Reconocimiento de una compra a precio de ganga.....	80
Compra en etapas.....	81
Reconocimiento de efectos posteriores.....	83
Normas de presentación.....	84
Normas de revelación.....	84
Ejemplo de normas de revelación en los estados financieros.....	86
Caso 1. Adquisición con efectivo.....	93
Caso 2. Adquisición con acciones emitidas por la adquirente.....	97
Caso 3. Adquisición con acciones emitidas por el negocio adquirido (adquisición inversa)	102
Actividades a realizar.....	105
NIF D-1 Ingresos por contratos con clientes	
Introducción.....	106
Bases del marco conceptual que se utilizaron para la elaboración de la NIF.....	106
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera.....	107
Objetivo y Alcance.....	107
Definición de términos.....	108
Normas de reconocimiento.....	110
1. Identificación del contrato con el cliente.....	111
2. Identificación de las obligaciones a cumplir.....	113
3. Determinación del precio de la transacción.....	115
4. Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir	116
5. Reconocimiento del ingreso.....	118
Método de salida.....	120
Método de entrada.....	120

Casos relacionados con la aplicación de la NIF.....	121
Caso 1. Cobrabilidad de la contraprestación.....	121
Caso 2. Concesión de precio implícita.....	122
Caso 3. Modificación de un contrato para bienes.....	123
Caso 4. Bienes adicionales a un precio que no refleja el precio de venta independiente.....	124
Caso 5. Cambio del precio de la transacción después de una modificación de un contrato.....	125
Caso 6. Modificación de un contrato para servicios.....	128
Caso 7. Derecho a devolver el producto.....	129
Normas de presentación.....	131
Normas de revelación.....	132
Ejemplo de normas de revelación.....	134
Actividades a realizar.....	136
NIF D-2 Costos por contratos con clientes	
Bases del marco conceptual.....	139
Objetivo y alcance.....	139
Definición de términos.....	140
Normas de valuación.....	140
Normas de presentación.....	144
Normas de revelación.....	144
Ejemplos relacionados con la aplicación de la NIF.....	144
Ejemplo 1. Costos incrementales para obtener un contrato.....	144
Ejemplo 2. Costos que dan lugar a un activo.....	145
Actividades a realizar.....	147
Referencias bibliográficas.....	149
Acercas de los autores.....	150

» PRÓLOGO

En México, a partir del 2004, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) es el organismo independiente que en congruencia con la tendencia mundial, asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable.

Al ser un organismo independiente, su objetivo es desarrollar las “Normas de Información Financiera” (NIF) con transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera.

La filosofía de las NIF es lograr la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía y converger en el mayor grado posible, con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

El presente libro pretende por un lado integrar la normatividad contable vigente emitida en las NIF 2020, con casos prácticos para que los alumnos de la carrera de contador público de ITSON tengan los elementos teóricos y prácticos necesarios para una correcta contabilización de temas relacionados con la determinación de la estructura contable en la aplicación de normas de reconocimiento, valuación, presentación y revelación de la utilidad por acción, conversión de monedas extranjeras, adquisición de negocios, ingresos por contratos con clientes y costos por contratos con cliente, comprendidos en la serie B y D de las Normas de Información Financiera.

Los autores

NIF B-14 UTILIDAD POR ACCIÓN

La utilidad por acción es un indicador financiero utilizado por los analistas e inversionistas en el proceso de toma de decisiones en los mercados de valores. Forma parte de la razón precio-utilidad a la cual se le atribuye enorme importancia para evaluar el potencial generador de utilidades de los diferentes instrumentos de capital

OBJETIVO

Definir los elementos y metodología de cálculo para determinar la utilidad por acción, así como las reglas de presentación y revelación en los estados financieros

ALCANCE

Entidades cuyas acciones representativas de su capital social se encuentren inscritas en una bolsa de valores.

Empresas que no estén en Bolsa de Valores pero incluyan en su información financiera datos de su utilidad por acción.

» DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF

Acción Ordinaria	Es un instrumento financiero que representa una parte alícuota del capital social ordinario, que participa en la utilidad o pérdida neta del periodo contable, después de disminuir, en su caso, la participación de las acciones preferentes.
Acción Ordinaria de emisión condicionada	Es una acción ordinaria que se emite a cambio de un desembolso en efectivo pequeño o nulo o de Wotra aportación, siempre y cuando se satisfagan las condiciones predeterminadas en un acuerdo condicionado de emisión de acciones.

<p>Acción Preferente</p>	<p>Es un instrumento financiero que representa una parte alícuota del capital social preferente, que participa en la utilidad neta del periodo contable.</p> <p>Estas acciones tienen derecho a un dividendo mínimo preferencial y acumulativo, o bien pueden participar en la utilidad neta del periodo en igual forma que las acciones ordinarias, cuando ésta es mayor que el dividendo mínimo preferencial.</p> <p>En algunos casos, estas acciones pueden tener derecho a una participación en la utilidad neta del periodo, adicional a la de las acciones ordinarias.</p>
<p>Acciones potencialmente dilutivas</p>	<p>Es la acción ordinaria que en cierto tiempo podría surgir de la conversión de los instrumentos financieros que causa dilución, en una fecha posterior a la de los estados financieros.</p>
<p>Acuerdo condicionado de emisión de acciones</p>	<p>Es un acuerdo para emitir acciones que depende del cumplimiento de ciertas condiciones predeterminadas.</p>
<p>Utilidad Atribuible</p>	<p>Parte de la utilidad o pérdida neta del periodo contable que corresponde a las acciones ordinarias y preferentes.</p>
<p>Utilidad Básica por Acción (Ordinaria/Preferente)</p>	<p>Es la utilidad o pérdida atribuible a cada acción, determinada en función del promedio ponderado de acciones en circulación en el periodo contable.</p>
<p>“Split” y “Split Inverso”</p>	<p>Aumentos o disminuciones en el número de acciones en circulación, que sin modificar el monto del capital social de la entidad, incrementan o disminuyen el número de acciones en circulación.</p>
<p>Títulos Opcionales “Warrants”</p>	<p>Títulos que se emiten en serie y se colocan entre el gran público inversionista, por medio de los cuales se otorga a su adquirente o tenedor el derecho de comprar al emisor un determinado número de acciones.</p>
<p>Opción</p>	<p>Contrato entre dos partes, por medio del cual se otorga el derecho de comprar al emisor un determinado número de acciones.</p>

<p>Promedio ponderado de acciones en circulación</p>	<p>Es el número de acciones ordinarias en circulación al principio del periodo, ajustado por el número de acciones ordinarias retiradas o emitidas en el transcurso del mismo, multiplicado por un factor que tenga en cuenta el tiempo que las acciones hayan estado retiradas o emitidas.</p>
<p>Dilución:</p> <p>Es la estimación de la baja en la utilidad básica por acción ordinaria por el efecto del incremento estimado en las acciones en circulación</p>	<p>Proveniente de compromisos contraídos y contingencias de una entidad, para emitir, vender o intercambiar sus propios instrumentos de capital en una fecha futura.</p> <p>a) Instrumentos de deuda que otorgan a sus tenedores el derecho de recibir acciones.</p> <p>b) Acciones preferentes que otorgan a sus tenedores el derecho de recibir acciones ordinarias.</p> <p>c) “Warrants” y opciones emitidos por la entidad, que cuando se ejerzan, otorgarán a su tenedor el derecho de recibir acciones.</p> <p>d) Opciones de acciones que se ofrecen como compensación a trabajadores y empleados.</p> <p>e) Las acciones suscritas parcialmente pagadas.</p> <p>f) Acuerdos contingentes que pueden dar lugar a la emisión o retiro de acciones en el futuro.</p>
<p>Antidilución</p>	<p>Es el aumento en la utilidad por acción o la reducción en la pérdida por acción al asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercidos, o que se emitirán acciones ordinarias, si se cumplen las condiciones previstas.</p>
<p>Acciones potencialmente dilutivas</p>	<p>Son las acciones ordinarias que en cierto tiempo podrían surgir de la conversión de los instrumentos financieros mencionados en el párrafo anterior, en una fecha posterior a la de los estados financieros.</p>
<p>Utilidad por Acción Diluida</p>	<p>Es la utilidad (o pérdida) neta atribuible a cada acción ordinaria, después de los ajustes de la dilución, determinada en función del promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación, más las acciones potencialmente dilutivas ordinarias.</p>

Acuerdo condicionado de emisión de acciones

Es un acuerdo para emitir acciones que depende del cumplimiento de ciertas condiciones predeterminadas.

» REGLAS DE VALUACIÓN

UTILIDAD BÁSICA POR ACCIÓN (U.B.A.) Párrafo 22, 24 y 29 inciso b

Párrafo 22. La utilidad básica por acción ordinaria es el resultado de *dividir la utilidad atribuible a las acciones ordinarias, entre el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación en el periodo.*

Párrafo 24: El promedio ponderado de acciones en circulación se *determina considerando el número de días dentro del periodo contable en que estuvieron en circulación las acciones, incluyendo las que derivaron de eventos corporativos o económicos que modificaron la estructura de capital dentro del mismo.*

Párrafo 29 inciso b): Adicionalmente, se tomarán en cuenta las siguientes reglas de valor para la determinación del promedio ponderado:

b) Las acciones pagadas parcialmente, *deben convertirse a su equivalente en acciones pagadas, en la medida de sus derechos de participación en los dividendos del periodo con relación a las acciones totalmente pagadas.*

$$\text{Utilidad Básica por Acción:} = \frac{\text{Utilidad Atribuible}}{\text{Prom. ponderado de acciones en circulación}}$$

» AUMENTOS DE CAPITAL DURANTE EL PERIODO

SUPUESTOS:

- Capital social al principio del ejercicio igual a \$ 500,000 representado por 50,000 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 10 c/u.
- El 1° de abril se aumenta el capital en 200,000 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 10 c/u, pagadas totalmente.
- El 1° de septiembre se aumenta el capital en 150,000 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 10 c/u pagadas en un 75 %
- La utilidad neta del ejercicio fue de \$ 320,000 y la asamblea decidió repartir dividendos por \$ 185,000

SOLUCION:

Las 150,000 acciones pagadas en un 75% equivalen a 112,500 acciones pagadas totalmente inciso (b) del párrafo 29 (150000 * .75)

Fecha	Acciones	Factor	Equivalentes
1º enero	50,000	12/12 = 1	50 000
1º abril	200,000	9/12 = .75	150 000
1º septiembre	112,500	4/12 = .3333	37 496

Acciones 362,500 Prom. Pond. Acc. Circul 237 496

UTILIDAD BÁSICA $\frac{\$ 185,000}{237 496} = \$ 0.77$
 POR ACCIÓN

» **REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS**

<u>CAPITAL SOCIAL</u>		<u>EFFECTIVO</u>		<u>CAPITAL SUSCR NO EXHIBIDO</u>	
	500,000 (S				
	2'000,000 (1	1) 2'000,000			
	1'500,000 (2	2) 1'125,000		2) 375,000	
	4'000,000	3'125,000		375,000	
<u>UTILIDAD DEL EJERCICIO</u>		<u>DIVIDENDO POR PAGAR</u>			
3) 185,000	320,000 (S		185,000 (3		
	135,000		185,000		

» **PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADO EN EL CASO**

Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
ACTIVO CIRCULANTE			
Efectivo	3'125,000	Ventas Netas	
		(-) Costo de Ventas	
		(=) Utilidad Bruta	
PASIVOS A CORTO PLAZO		Gastos Generales	
Dividendos por pagar	185,000	R.I.F.	
		Otros gastos (Ingresos)	
CAPITAL CONTABLE:		Utilidad antes de impuestos	
Capital Social	4'000,000	Impuesto a la Utilidad	
Capital susc no exhibido	-375,000	Utilidad Neta	320,000
Capital Exhibido	3'625,000	Utilidad Básica por Acción	\$0.77
Utilidad del Ejercicio	135,000	Prom. Pond acciones en circulación	237,496

DEUDA CONVERTIDA EN ACCIONES DURANTE EL PERIODO

(Inciso b, párrafo 27 y 48)

Párrafo 27 inciso b. Para la determinación de la ponderación del número de acciones en circulación, se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

b) *En el caso de emisión de acciones por conversión de deudas y de conversión de clases de acciones, se considerará la fecha de conversión.*

Párrafo 48: A la utilidad del periodo se le agrega el resultado integral de financiamiento de la deuda después de ISR, aplicados a resultados en el periodo, como si la conversión se efectuara al principio del ejercicio.

SUPUESTOS:

- Al 1° de enero de este año se encuentran en circulación 500 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 100 c/u.
- En el año anterior se emitieron 500 obligaciones convertibles en acciones ordinarias con un valor nominal de \$100 c/u con un interés real anual de 15% pagadero trimestralmente.
- El 1° de agosto de este año, se canjearon 250 obligaciones por 250 acciones ordinarias, con el respectivo pago de sus intereses.
- La utilidad del ejercicio fue de \$ 310,000 y decidió repartir dividendos por la cantidad del \$ 120,000
- Tasa de impuestos supuesta de 30%.

Calculo de la utilidad básica por acción ordinaria

1.- PROMEDIO PONDERADO PARA EL CALCULO:

acciones ordinarias al 1° de enero	500
250 acciones ordinarias emitidas por las obligaciones al 1° de agosto, <u>equivalentes</u> a $(250 * 5/12 = .4166)$	<u>104</u>
PROM. PONDER DE ACCIONES CIRCULACION	604

UTILIDAD BÁSICA POR ACCIÓN	<u>120 000</u>	= \$ 198.67
	604	

Promedio ponderado: (párrafo 48)

Acciones ordinarias al 1 de enero	500
Obligaciones convertibles en acciones consideradas al inicio del ejercicio.	<u>500</u>
promedio	<u>1,000</u>

CALCULO DE UTILIDAD DILUIDA

Utilidad	\$ 120,000
Resultado integral de financiamiento (Interés neto) de las obligaciones convertibles en acciones en agosto: 250 x 100 = 25,000 * .15 = 3,750/12*7= 2188 - 656 (30 ISR)	1,532
Resultado integral de financiamiento (Interés neto) de las obligaciones aun no convertidas en acciones : 250x100= 25,000*.15= 3,750 - 1,125 (.30 isr)	2625
UTILIDAD AJUSTADA	\$ 124,157

UTILIDAD DILUIDA = UTILIDAD AJUSTADA/ PROMEDIO PONDERADO

$$\text{UTILIDAD DILUIDA} = \frac{124\,157}{1000} = \$ 124.15$$

$$\text{UTILIDAD BÁSICA POR ACCIÓN} = \frac{120\,000}{604} = \$ 198.67$$

» REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

CAPITAL SOCIAL		OBLIGACIONES CONVERTIBLES		RIF INTERES PAGADO	
50,000 (S	1) 25,000	50,000 (S	1a) 2,188		
25,000 (1			3) 3,750		
75,000		25,000	2,188		
IVA ACREDITABLE		ISR X PAGAR		BANCOS	
1a) 350		656 (1A	S) 300,000	2,538 (1A	
3) 600		1,125 (3		297,462	
950		1,781			
UTILIDAD DEL EJERCICIO		DIVIDENDO POR PAGAR			
2) 120,000	310,000 (S		120,000 (2		
	190,000		120,000		

» PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADOS EN EL CASO

Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
ACTIVO CIRCULANTE		Ventas Netas	
Efectivo	297,462	(-) Costo de Ventas	
IVA acreditable	950	(=) Utilidad Bruta	
TOTAL ACTIVOS	298,412	Gastos Generales	
PASIVOS A CORTO PLAZO		R. I. F.	
ISR por pagar	1,781	Interés pagado	2,188
Dividendos por pagar	185,000	Otros gastos (Ingresos)	
PASIVOS A LARGO PLAZO		Utilidad antes de impuestos	
Obligaciones convertibles	25,000	Impuesto a la Utilidad	
	211,781	Utilidad Neta	120,000
CAPITAL CONTABLE:		Utilidad Básica por Acción	\$198.67
Capital Social	75,000	Prom. Pond acciones en circulación	604
Utilidad del Ejercicio	190,000	Utilidad Diluida	\$124.15
TOTAL CAPITAL	75,000	Acciones potencialmente dilutivas	1,000

SPLIT (párrafo 27, inciso c)

Párrafo 27 inciso C. Para la determinación de la ponderación del número de acciones en circulación, se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

c) Las acciones emitidas como resultado de dividendos en acciones, "split" o "split" inverso, se considerarán como si se hubieran emitido al principio del periodo.

Ejemplo de Split

SUPUESTOS:

- la empresa tiene en circulación al principio del ejercicio 2000 acciones ordinarias con un valor nominal de 100 c/u
- el 1° septiembre hace un canje de 2 acciones con un valor nominal de \$50 c/u por una acción con un valor nominal de \$100
- la utilidad del ejercicio es por \$ 68,000 y se decide en asamblea repartir \$ 15,000

CALCULO $2000 \times 2 = 4\,000$ acciones de \$ 50 c/ u

Utilidad Básica \$ 15,000 = \$ 3.75
 Por acción 4,000

No existe registro contable por el split ya que no cambia el capital contable, solo el registro contable del dividendo decretado.

CAPITAL SOCIAL	UTILIDAD DEL EJERCICIO	DIVIDENDO POR PAGAR
20,000 (S)	1) 15,000 68,000 (S)	15,000 (1)
20,000	53,000	15,000

» PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADOS EN EL CASO

Estado de Situación Financiera	
ACTIVO CIRCULANTE	
PASIVOS A CORTO PLAZO	
Dividendos por pagar	15,000
CAPITAL CONTABLE:	
Capital Social	20,000
Utilidad del Ejercicio	53,000

Estado de Resultados	
Ventas Netas	
(-) Costo de Ventas	
(=) Utilidad Bruta	
Gastos Generales	
R.I.F.	
Otros gastos (Ingresos)	
Utilidad antes de impuestos	
Impuesto a la Utilidad	
Utilidad Neta	68,000
Utilidad Básica por Acción	\$3.75
Prom. Pond acciones en circulación	4,000

DIVIDIENDO EN ACCIONES (párrafo 27, inciso c)

Párrafo 27 inciso C. Para la determinación de la ponderación del número de acciones en circulación, se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

c) Las acciones emitidas como resultado de dividendos en acciones, "split" o "split" inverso, se considerarán como si se hubieran emitido al principio del periodo.

Ejemplo de pago de dividendo en acciones

SUPUESTOS:

- la empresa tiene al inicio del ejercicio 1'500,000 de acciones ordinarias en circulación con un valor nominal de \$ 10 c/u.
- el 1° octubre decreta un dividendo en acciones de 100,000 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 10 c/u.
- la utilidad del ejercicio es por \$ 5'500,000 y decide repartir \$ 3'500,000 de dividendos en efectivo

SOLUCION

las acciones promedio durante el ejercicio son \$ 1'600,000 (1'500,000 + 100,000)

- Cálculo de la utilidad básica por acción ordinaria:

$$\begin{array}{l} \text{Utilidad Básica} \quad \$ 3'500,000 \\ \text{Por acción} \quad \quad 1'600,000 \end{array} = \$ 2.18$$

» CONTABLE REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

CAPITAL SOCIAL	UTILIDAD DEL EJERCICIO	DIVIDENDO POR PAGAR
15'000,000 (s)	1) 1'000,000	5'500,000 (s)
1'000,000 (1)	2) 3'500,000	3'500,000 (2)
16'000,000	1'000,000	3'500,000

» PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADOS EN EL CASO

Estado de Situación Financiera	
ACTIVO CIRCULANTE	
PASIVOS A CORTO PLAZO	
Dividendos por pagar	3'500,000
CAPITAL CONTABLE:	
Capital Social	16'000,000
Utilidad del Ejercicio	1'000,000

Estado de Resultados	
Ventas Netas	
(-) Costo de Ventas	
(=) Utilidad Bruta	
Gastos Generales	
R.I.F.	
Otros gastos (Ingresos)	
Utilidad antes de impuestos	
Impuesto a la Utilidad	
Utilidad Neta	\$ 5'500,000
Utilidad Básica por Acción	\$2.18
Prom. Pond acciones en circulación	1'600,000

ACCIONES CON DIVIDENDOS GARANTIZADOS ACUMULATIVOS Y UTILIDADES MENORES A DICHOS DIVIDENDOS (párrafo 23 y 32)

- **Párrafo 23:** La utilidad básica por acción preferente es el resultado de dividir la utilidad atribuible a las acciones preferentes, entre el promedio ponderado de acciones preferentes en circulación en el periodo.
- **Párrafo 32:** Cuando en el periodo no existan utilidades suficientes para cubrir el dividendo garantizado de las acciones preferentes, la utilidad por acción preferente será igual al dividendo garantizado. La diferencia neta entre el resultado del ejercicio menos los dividendos garantizados es la base para calcular la pérdida básica por acción ordinaria.

SUPUESTOS:

La empresa tiene en circulación 3000 acciones ordinarias serie "A" con un valor nominal de \$1,000 c/u, así como la serie "B" de 1500 acciones preferentes, con un valor nominal de \$ 1,800 c/u y con un dividendo garantizado mínimo y acumulativo de 5% sobre su propio valor nominal.

Las acciones ordinarias tienen derecho, después de cubrir el dividendo garantizado, a recibir el 5% del valor nominal de las acciones preferentes, y el resto se distribuye por igual entre las acciones comunes y preferentes.

La utilidad neta del ejercicio fue de \$ 90,000

Las Utilidades de ejercicios anteriores ascienden a \$ 380,000

1.- Resultado atribuible a las acciones preferentes:

Utilidad atribuible	\$ 90,000
Dividendo acumulativo garantizado sobre la serie "B" de 5% sobre \$2'700,000 (1500* \$1800*.05)	135,000
Perdida atribuible a las acciones ordinarias	(45,000)

2.- Utilidad básica por acción preferente (serie "B")

$$\frac{\text{UTILIDAD ATRIBUIBLE } 135,000}{\text{ACCIONES } 1,500} = \$ 90.00$$

Utilidad por acción, igual al dividendo mínimo garantizado

3.- Pérdida básica por acción ordinaria (serie "A")

$$\frac{\text{UTILIDAD ATRIBUIBLE } (45,000)}{\text{ACCIONES } 3000} = \$ (15.00)$$

» CONTABLE REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

CAPITAL SOCIAL		UTILIDAD DEL EJERCICIO		UTILIDADES ACUMULADAS	
	3'000,000 (S)	1) 90,000	90,000 (S)	1) 45,000	380,000 (S)
	2'700,000 (S)		0		335,000
	5'700,000				
<hr/>					
DIVIDENDO POR PAGAR					
	135,000 (1)				
	135,000				

» PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADOS EN EL CASO

Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
ACTIVO CIRCULANTE		Ventas Netas	
PASIVOS A CORTO PLAZO		(-) Costo de Ventas	
Dividendos por pagar	135,000	(=) Utilidad Bruta	
CAPITAL CONTABLE:		Gastos Generales	
Capital Social	5'700,000	R.I.F.	
Utilidades Acumuladas	335,000	Otros gastos (Ingresos)	
		Utilidad antes de impuestos	
		Impuesto a la Utilidad	
		Utilidad Neta	90,000
		Utilidad Básica por Acción Preferente	\$90,000
		Prom. Pond acciones Preferentes	1,500
		Pérdida Básica por Acción Ordinaria	-\$15,000
		Prom. Pond acciones Ordinarias	3,000

ACCIONES CON DIVIDENDOS GARANTIZADOS Y PÉRDIDA NETA (párrafo 23 y 32)

Párrafo 23: La utilidad básica por acción preferente es el resultado de dividir la utilidad atribuible a las acciones preferentes, entre el promedio ponderado de acciones preferentes en circulación en el periodo.

Párrafo 32: Cuando en el periodo no existan utilidades suficientes para cubrir el dividendo garantizado de las acciones preferentes, la utilidad por acción preferente será igual al dividendo garantizado. La diferencia neta entre el resultado del ejercicio menos los dividendos garantizados es la base para calcular la pérdida básica por acción ordinaria.

SUPUESTOS:

la empresa tiene en circulación 3000 acciones ordinarias seria "A" con un valor nominal de \$1,000 c/u, así como la serie "B" de 1500 acciones preferentes, con un valor nominal de \$ 1,800 c/u y con un dividendo garantizado mínimo y acumulativo de 5% sobre su propio valor nominal.

Las acciones ordinarias tienen derecho, después de cubrir el dividendo garantizado, a recibir el 5% del valor nominal de las acciones preferentes, y el resto se distribuye por igual entre las acciones comunes y preferentes.

La pérdida neta del ejercicio fue de \$ (90,000)
Las Utilidades de ejercicios anteriores ascienden a \$ 380,000

Perdida del ejercicio	(\$ 90,000)
Dividendo acumulativo garantizado sobre la serie "B" de 5% sobre \$2'700,000 (1500* \$1800*.05)	(135,000)
Perdida atribuible a las acciones ordinarias	(225,000)

1.- Utilidad básica por acción preferente (serie "B")

$$\frac{\text{UTILIDAD ATRIBUIBLE ACCIONES PREFERENTES}}{\text{NUMERO DE ACCIONES PREFERENTES}} = \frac{135,000}{1,500} = \$ 90.00$$

Utilidad por acción preferente, igual al dividendo mínimo garantizado

2.- Pérdida básica por acción ordinaria (serie "A")

$$\frac{\text{PÉRDIDA ATRIBUIBLE ACCIONES ORDINARIAS}}{\text{NUMERO ACCIONES ORDINARIAS}} = \frac{225,000}{3,000} = (\$ 75.00)$$

Pérdida por acción ordinaria (los accionistas ordinarios absorben las perdidas de los preferentes mas las pérdidas del ejercicio)

» **REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS**

<u>CAPITAL SOCIAL</u>		<u>PERDIDA DEL EJERCICIO</u>	<u>UTILIDADES ACUMULADAS</u>	
3'000,000 (\$		S) 90,000	1) 135,000	380,000 (\$
2'700,000 (\$		90,000		245,000
5'700,000				
<hr/>				
<u>DIVIDENDO POR PAGAR</u>				
135,000 (1				
135,000				

» **PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADOS EN EL CASO**

Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
ACTIVO CIRCULANTE		Ventas Netas	
PASIVOS A CORTO PLAZO		(-) Costo de Ventas	
Dividendos por pagar	135,000	(=) Utilidad Bruta	
CAPITAL CONTABLE:		Gastos Generales	
Capital Social	5'700,000	R.I.F.	
Utilidades Acumuladas	335,000	Otros gastos (Ingresos)	
		Utilidad antes de impuestos	
		Impuesto a la Utilidad	
		Pérdida Neta	
			-90,000
		Utilidad Básica por Acción Preferente	
			\$90.00
		Prom. Pond acciones Preferentes	
			1,500
		Pérdida Básica por Acción Ordinaria	
			-\$75.00
		Prom. Pond acciones Ordinarias	
			3,000

ACCIONES PREFERENTES CON DIVIDENDOS MÍNIMO GARANTIZADOS Y SUPERIOR AL DE LAS ACCIONES COMUNES (párrafo 31 y 33)

Párrafo 31: La utilidad neta del periodo se distribuye en utilidad atribuible a las acciones ordinarias y utilidad atribuible a las acciones preferentes, conforme a las reglas y fórmulas contenidas en los estatutos de la entidad, sin el requisito de que los dividendos estén propuestos o decretados.

Párrafo 33: Cuando las acciones preferentes otorguen un dividendo adicional al de las acciones ordinarias, la distribución de la utilidad a que se refiere el párrafo 31, se determinará previa ponderación de las acciones ordinarias y preferentes en circulación en la proporción del dividendo adicional.

SUPUESTOS:

La empresa tiene en circulación 10 000 acciones ordinarias serie "A" con un valor nominal de \$100 c/u, y 4 500 acciones serie "B" con voto limitado con un valor nominal de \$150 c/u.

De acuerdo a sus estatutos las utilidades se aplican como sigue:

Dividendo a las acciones preferentes superior, equivalente al 160% del dividendo de las acciones comunes de la serie "A", con un mínimo de 5% garantizado, sobre el valor nominal

La Utilidad del ejercicio fue de \$ 495,000 y se decidió en asamblea repartir \$ 270,000

CÁLCULO DEL DIVIDENDO MÍNIMO GARANTIZADO

Utilidad	\$ 270,000
5% sobre \$675,000 valor nominal de serie "B" (4500*150*.05)	33,750

CÁLCULO DEL DIVIDENDO SUPERIOR:

SERIE	ACCIONES	DIVIDENDO	PONDERACION	%	UTILIDADES
"A"	10,000	1.0	10,000	.5814	\$ 156,978
"B"	4,500	1.6	7,200	.4186	\$ 113,022
			17,200	100	\$ 270,000

Como \$ 113,022 es superiores al mínimo garantizado de \$ 33,750, la utilidad atribuible a la serie "B" es de \$ 113,022

1.- Utilidad básica por acción preferente (serie "B")

$$\frac{\text{UTILIDAD ATRIBUIBLE ACCIONES PREFERENTES}}{\text{NUMERO DE ACCIONES PREFERENTES}} = \frac{113,022}{4,500} = \$ 25.116$$

Utilidad por acción preferente, igual al dividendo mínimo garantizado

2.- Utilidad básica por acción ordinaria (serie "A")

$$\frac{\text{UTILIDAD ATRIBUIBLE ACCIONES ORDINARIAS}}{\text{NUMERO ACCIONES ORDINARIAS}} = \frac{156,978}{10,000} = \$ 15.697$$

Pérdida por acción ordinaria (los accionistas ordinarios absorben las perdidas de los preferentes mas las pérdidas del ejercicio)

COMPROBACIÓN

$$\begin{aligned} &\text{Utilidad de la ordinaria} * 1.60 \\ &\$15.698 * 1.60 = \$ 25.116 \end{aligned}$$

» **CONTABLE REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS**

<u>CAPITAL SOCIAL</u>	<u>UTILIDAD DEL EJERCICIO</u>	<u>DIVIDENDO POR PAGAR</u>
1'000,000 (\$	1) 270,000	270,000 (1
675,000 (\$	495,000 (\$	
1'675,000	225,000	270,000

» **PRESENTACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS DE LOS SALDOS MANEJADOS EN EL CASO**

Estado de Situación Financiera	Estado de Resultados
ACTIVO CIRCULANTE	Ventas Netas
PASIVOS A CORTO PLAZO	(-) Costo de Ventas
Dividendos por pagar 135,000	(=) Utilidad Bruta
CAPITAL CONTABLE:	Gastos Generales
Capital Social 1'675,000	R.I.F.
Utilidades del ejercicio 225,000	Otros gastos (Ingresos)
	Utilidad antes de impuestos
	Impuesto a la Utilidad
	Utilidad Neta 495,000
	Utilidad Básica por Acción Preferente \$25.11
	Prom. Pond acciones Preferentes 4,500
	Pérdida Básica por Acción Ordinaria \$15.69
	Prom. Pond acciones Ordinarias 10,000

SUSCRIPCIÓN DE CAPITAL A UN PRECIO MENOR AL VALOR DE MERCADO
(párrafo 29, inciso c)

Párrafo 29 : Adicionalmente, se tomarán en cuenta las siguientes reglas de valor para la determinación del promedio ponderado:

c) Cuando se decreta un aumento de capital, donde el precio de suscripción sea inferior al precio promedio de mercado de la fecha de suscripción y pago, se ajustará el número de acciones en circulación, de manera ponderada, conforme al decreto de aumento, más el número de acciones que resulten de dividir el monto total de la diferencia, entre dicho precio unitario de mercado de las acciones.

SUPUESTOS:

- La empresa tiene al principio del año un capital social de 1'000,000 de acciones ordinarias en circulación.
- El 1° de julio emite 200,000 acciones por las cuales los accionistas ejercen su derecho de tanto.
- El precio de mercado antes de la emisión es de \$ 50
- Los accionistas pagan \$ 40. por acción
- La utilidad del ejercicio es de \$ 19'000,000
- Utilidad atribuible \$ 12'000,000

SOLUCION

1. MONTO TOTAL DEL PREMIO:

200,000 acciones * (50 - 40) = \$ 2'000,000

2.- AJUSTE A LAS ACCIONES EN CIRCULACIÓN:

$$\frac{2'000,000}{50} = 40,000 \text{ ACCIONES}$$

3.- SE CALCULA EL PROMEDIO PONDERADO:

Acciones al 1° de enero	1'000,000
Acciones emitidas el 1° julio	
200,000 * 6/12	100,000
Ajuste a las acciones por el monto de los premios otorgados sobre el precio de mercado 40,000 * 6/12	20,000
Promedio ponderado de acciones en circulación	1'120,000

4.- SE CALCULA LA UTILIDAD BASICA POR ACCION ORDINARIA

$$\frac{\text{UTILIDAD ATRIBUIBLE}}{\text{ACCIONES}} = \frac{12'000,000}{1'120,000} = \$ 10.71$$

<u>CAPITAL SOCIAL</u>	<u>UTILIDAD DEL EJERCICIO</u>	<u>DIVIDENDO POR PAGAR</u>
50'000,000 (S)	2) 12'000,000	12'000,000 (2)
8'000,000 (1)	19'000,000 (S)	12'000,000
58'000,000	7'000,000	

<u>EFFECTIVO</u>
1) 8'000,000
8'000,000

» REGLAS DE PRESENTACIÓN

- Se debe mostrar al pie del estado de resultado integral la utilidad básica por acción ordinaria y la utilidad por acción diluida.
- Las entidades que reportan utilidad o pérdida de las operaciones discontinuadas y efectos por cambios contables (estos últimos para ejercicios anteriores a 2006), deben presentar al pie del estado de resultado integral, la utilidad o pérdida antes de las operaciones discontinuadas por acción ordinaria y la utilidad o pérdida diluida antes de las operaciones discontinuadas por acción ordinaria

- Las entidades que reportan utilidad o pérdida de las operaciones discontinuadas y efectos por cambios contables (estos últimos para ejercicios anteriores a 2006), deben presentar al pie del estado de resultado integral, la utilidad o pérdida antes de las operaciones discontinuadas por acción ordinaria y la utilidad o pérdida diluida antes de las operaciones discontinuadas por acción ordinaria
- Los efectos de los resultados de las operaciones discontinuadas y los efectos por cambios contables (este último para ejercicios anteriores a 2006), sobre la utilidad o pérdida antes de las operaciones discontinuadas por acción ordinaria y sobre la utilidad o pérdida diluida antes de las operaciones discontinuadas por acción, deben revelarse en las notas de los estados financieros o al pie del estado de resultado integral.
- Los datos de utilidad por acción deben presentarse en todos los estados de resultado integral presentados, por periodos completos o intermedios. Si se presenta la utilidad por acción diluida, ésta debe presentarse por todos los periodos, no importando que sea igual a la utilidad básica por acción ordinaria.
- En la información financiera a fechas intermedias, las utilidades por acción básica y diluida deben determinarse con base en la utilidad neta y demás información correspondientes al periodo intermedio de que se trate.

» REGLAS DE REVELACIÓN

Se deben revelar en notas de los estados financieros:

- a) La utilidad básica por acción preferente, el promedio ponderado de acciones preferentes, la utilidad preferente atribuible y la fórmula utilizada para calcularla.
- b) La conciliación entre los numeradores y denominadores, entre la utilidad básica ordinaria y la utilidad por acción diluida, con descripciones del tipo de contrato o instrumento financiero que implica las acciones ordinarias potencialmente dilutivas.
- c) Las acciones ordinarias potenciales no tomadas en cuenta para la determinación de la utilidad por acción diluida.
- d) El número de acciones equivalentes consideradas para los efectos de opciones, conversiones contingentes y pagos parciales de acciones.

Se deben revelar en notas de los estados financieros:

- a) La utilidad básica por acción preferente, el promedio ponderado de acciones preferentes, la utilidad preferente atribuible y la fórmula utilizada para calcularla.
- b) La conciliación entre los numeradores y denominadores, entre la utilidad básica ordinaria y la utilidad por acción diluida, con descripciones del tipo de contrato o instrumento financiero que implica las acciones ordinarias potencialmente dilutivas.
- c) Las acciones ordinarias potenciales no tomadas en cuenta para la determinación de la utilidad por acción diluida.
- d) El número de acciones equivalentes consideradas para los efectos de opciones, conversiones contingentes y pagos parciales de acciones.

Hechos Posteriores

Los hechos posteriores referidos a los casos que se indican, a la fecha de los estados financieros y antes de su fecha de emisión, deben ser revelados en las notas de los estados financieros, siguiendo las disposiciones establecidas por la B-13 "Hechos Posteriores", y no deben incluirse en el cálculo de la utilidad básica por acción ordinaria o preferente:

- La emisión o recompra de acciones ordinarias o preferentes liquidadas en efectivo en el periodo posterior.
- La emisión de acciones ordinarias o preferentes convertidas por deuda como resultado de acuerdos tomados en el periodo posterior.

Los hechos posteriores referidos a dividendos en acciones, "Split" o "Split" inverso, deben incluirse en el cálculo de la utilidad básica por acción ordinaria y por acción preferente.

Los hechos posteriores que no generaron recursos para la obtención de las utilidades del periodo, no se incluyen en el cálculo de la utilidad por acción.

» EJEMPLO

A continuación se presenta un ejemplo de la presentación en el estado de resultados consolidado y las reglas de revelación en las notas adjuntas de la empresa Fomento Económico Mexicano, S.A.B de C.V y subsidiarias (FEMSA).

ESTADOS CONSOLIDADOS DE RESULTADOS

FOMENTO ECONÓMICO MEXICANO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS. MONTERREY, N.L., MÉXICO

Por los años terminados al 31 de diciembre de 2019, 2018 y 2017.

Cifras expresadas en millones de dólares americanos (\$) y millones de pesos mexicanos (Ps.), excepto utilidad por acción.

	NOTA	2019 ^(1,2)	2019 ⁽²⁾	2018
Ventas netas	28	\$ 26,726	Ps. 504,059	Ps. 468,894
Otros ingresos de operación		141	2,652	850
Ingresos totales		26,867	506,711	469,744
Costo de ventas		16,714	315,230	294,574
Utilidad bruta		10,153	191,481	175,170
Gastos de administración		1,057	19,930	17,313
Gastos de ventas		6,462	121,871	114,573
Otros ingresos	20	54	1,013	673
Otros gastos	20	260	4,905	2,947
Gasto financiero	19	749	14,133	9,825
Producto financiero		168	3,168	2,832
(Pérdida) ganancia por fluctuación cambiaria, neta		(131)	(2,467)	(248)
Ganancia por posición monetaria, neta		14	260	216
Pérdida en valuación de instrumentos financieros		17	320	355
Utilidad antes de impuestos a la utilidad de operaciones continuas y de inversiones reconocidas por el método de participación		1,713	32,296	33,630
Impuesto a la utilidad	25	555	10,476	10,169
Participación en los resultados de inversiones reconocidas por el método de participación, neta de impuestos	10	330	6,228	6,252
Utilidad neta de operaciones continuas		1,488	28,048	29,713
Utilidad neta de operaciones discontinuas	4	-	-	3,366
UTILIDAD NETA CONSOLIDADA		1,488	28,048	33,079

Participación controladora de operaciones continuas		1,098		20,699		22,560
Participación controladora de operaciones discontinuas		–		–		1,430
Participación no controladora de operaciones continuas		390		7,349		7,153
Participación no controladora de operaciones discontinuas		–		–		1,936
UTILIDAD NETA CONSOLIDADA		\$ 1,488	Ps.	28,048	Ps.	33,079
Utilidad por acción básica de operaciones continuas						
Por acción Serie "B"	24	\$ 0.05	Ps.	1.03	Ps.	1.13
Por acción Serie "D"	24	0.07		1.29		1.41
Utilidad por acción básica de operaciones discontinuas						
Por acción Serie "B"	24	–		–		0.07
Por acción Serie "D"	24	–		–		0.09
Utilidad por acción diluida de operaciones continuas						
Por acción Serie "B"	24	0.05		1.03		1.13
Por acción Serie "D"	24	0.07		1.29		1.41
Utilidad por acción diluida de operaciones discontinuas						
Por acción Serie "B"	24	–		–		0.07
Por acción Serie "D"	24	–		–		0.09

3.28 Utilidad por acción

La Compañía presenta la utilidad neta por acción ("UPA") básica y diluida. La UPA básica se calcula dividiendo la participación controladora en la utilidad neta entre el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el periodo ajustado por el promedio ponderado de las acciones adquiridas en el año. La UPA diluida se determina ajustando el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación, incluyendo el promedio ponderado de las acciones recompradas en el año para efectos de todos los valores de dilución potenciales, que comprenden derechos sobre acciones concedidos a empleados descritos anteriormente.

3.29 Emisión de acciones ordinarias de subsidiarias

La Compañía reconoce la emisión de acciones ordinarias de una subsidiaria como una transacción de capital. La diferencia entre el valor en libros de las acciones emitidas y el importe contribuido por la participación no controladora o por terceros, se registra como prima en suscripción de acciones.

18.2 Plan de bono pagado basado en acciones

La Compañía ha implantado un plan de incentivo en acciones para beneficio de sus altos ejecutivos. Como se discute arriba, el plan usa como su métrica principal de evaluación el VEA. Conforme al plan de incentivos de acciones con VEA, los empleados elegibles tienen derecho a recibir un bono anual especial (monto fijo), pagadero en acciones de FEMSA o Coca-Cola FEMSA, según sea el caso, u opciones de compra de acciones (el plan considera proporcionar opciones de compra de acciones a empleados; sin embargo, desde el principio, únicamente las acciones de FEMSA o Coca-Cola FEMSA se han concedido).

La Compañía contribuye el bono especial del empleado individual (después de impuestos) en efectivo al Fideicomiso (que es controlado y consolidado por FEMSA), quien usa los fondos para comprar las acciones de FEMSA o Coca-Cola FEMSA (como lo instruye el Comité Técnico del Fideicomiso), los cuales son asignados a dicho empleado. El Fideicomiso rastrea el saldo de la cuenta del empleado individual. FEMSA creó el Fideicomiso con el objeto de realizar la compra de las acciones de FEMSA y Coca-Cola FEMSA por cada una de sus subsidiarias con funcionarios elegibles que participan en el plan de incentivos en acciones. Los objetivos del Fideicomiso son adquirir las acciones de FEMSA o acciones de Coca-Cola FEMSA y manejar las acciones concedidas a los empleados individuales con base en instrucciones establecidas por el Comité Técnico. Una vez que las acciones sean adquiridas siguiendo las instrucciones del Comité Técnico, el Fideicomiso asigna a cada participante sus derechos respectivos. Como el fideicomiso es controlado y por tanto consolidado por FEMSA, las acciones compradas en el mercado y conservadas dentro del Fideicomiso se presentan como acciones en tesorería (ya que se relaciona con las acciones de FEMSA) o como una reducción de la participación no controladora (ya que se relaciona con las acciones de Coca-Cola FEMSA) en el estado consolidado de variaciones en las cuentas de capital contable, en la línea de emisión (compra) de acciones asociadas con planes de pago basado en acciones. Si un empleado sale antes de su adquisición de acciones, perdería los derechos a tales acciones, las cuales permanecerían en el Fideicomiso y podrían ser reasignadas a otro empleado elegible como lo determine la Compañía.

Todas las acciones que se encuentran en el Fideicomiso se consideran en circulación para efectos de ganancias diluidas por acción y los dividendos sobre acciones que se conservan en el fideicomiso se cargan a utilidades retenidas.

Al 31 de diciembre de 2019 y 2018, el número de acciones conservadas en el fideicomiso, asociadas con los planes de pago con base en acciones de la Compañía es como sigue:

	Número de Acciones			
	FEMSA UBD		KOF UBL	
	2019	2018	2019	2018
Saldo inicial	2,278,460	2,945,209	697,226	935,899
Acciones adquiridas mediante fideicomiso otorgadas a ejecutivos	1,441,838	913,846	456,077	262,909
Acciones asignadas del fondo a ejecutivos	(1,470,633)	(1,580,595)	(400,456)	(501,582)
Saldo final	2,249,665	2,278,460	752,847	697,226

El valor razonable de las acciones mantenidas por el fondo al 31 de diciembre de 2019 y 2018 fue de Ps. 488 y Ps. 468, respectivamente, basándose en precios cotizados del mercado en esas fechas.

Al 31 de diciembre de 2019 y 2018, el capital social en circulación de FEMSA se integra de la siguiente forma:

	Unidades "B"	Unidades "BD"	Total
Unidades	1,417,048,500	2,161,177,770	3,578,226,270
Acciones:			
Serie "B"	7,085,242,500	2,161,177,770	9,246,420,270
Serie "D"	-	8,644,711,080	8,644,711,080
Subserie "D-B"	-	4,322,355,540	4,322,355,540
Subserie "D-L"	-	4,322,355,540	4,322,355,540
Total acciones	7,085,242,500	10,805,888,850	17,891,131,350

En una Asamblea General Ordinaria de accionistas de FEMSA, celebrada el 22 de marzo 2019 los accionistas aprobaron un dividendo de Ps. 9,692 el cual se pagó 50% el 7 de mayo 2019 y el otro 50% el 5 de noviembre 2019; y una reserva para la recompra de acciones de un máximo de Ps. 7,000. Al 31 de diciembre de 2019, la Compañía no ha realizado recompras de acciones. Plan de bono pagado basado en acciones es revelado en la Nota 18.

En una Asamblea General Ordinaria de accionistas de Coca-Cola FEMSA, celebrada el 14 de marzo de 2019, los accionistas aprobaron un dividendo de Ps. 7,437 el cual se pagó 50% el 3 de mayo de 2019 y el otro 50% el 1 de noviembre de 2019. El pago correspondiente a la participación no controladora fue de Ps. 3,925.

La siguiente tabla muestra los dividendos decretados y pagados de la Compañía y de Coca-Cola FEMSA al 31 de diciembre de 2019, 2018 y 2017:

	2019	2018	2017
FEMSA	Ps. 9,692	Ps. 9,220	Ps. 8,636
Coca-Cola FEMSA (100% del dividendo)	7,437	7,038	6,991

Por los años que terminaron al 31 de diciembre de 2019 y 2018 los dividendos declarados y pagados por acción por la Compañía se presentan a continuación:

Series de Acciones	2019	2018
"B"	Ps. 0.48333	Ps. 0.45980
"D"	0.60417	0.57480

Nota 24. Utilidad por Acción

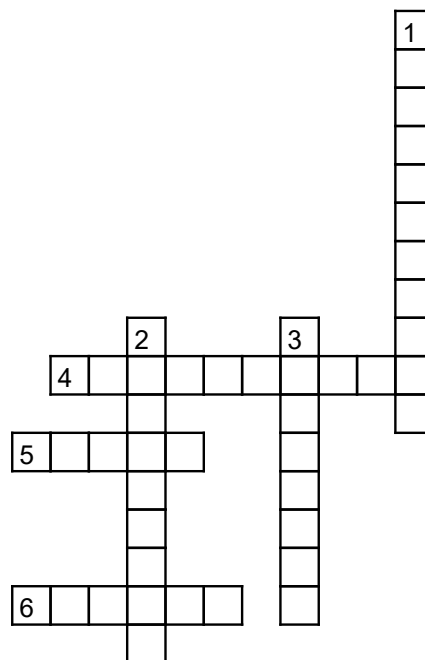
La utilidad neta por acción se calcula dividiendo la utilidad neta consolidada del año atribuible a la participación controladora ponderada durante el periodo ajustado por el promedio ponderado de las propias acciones compradas en el periodo.

Los montos de utilidad neta por acción diluida se calculan dividiendo la utilidad neta consolidada del año atribuible a la participación controladora por el número de acciones promedio ponderadas durante el periodo, ajustadas por los efectos de acciones potenciales diluidas (originadas por el programa de pagos basado en acciones de la Compañía).

	2019		2018		2017	
	Por Acciones de la Serie "B"	Por Acciones de la Serie "D"	Por Acciones de la Serie "B"	Por Acciones de la Serie "D"	Por Acciones de la Serie "B"	Por Acciones de la Serie "D"
(en millones de acciones):						
Número de acciones promedio ponderadas por utilidad neta básica por acción	9,244.16	8,635.65	9,243.81	8,634.26	9,243.14	8,631.57
Efecto de dilución asociado con planes de pago basado en acciones no asignadas	2.26	9.06	2.61	10.45	3.29	13.14
Número de acciones promedio ponderadas ajustadas por el efecto de dilución (Acciones en circulación)	9,246.42	8,644.71	9,246.42	8,644.71	9,246.42	8,644.71
Derechos de dividendos por serie (ver Nota 23.1)	100%	125%	100%	125%	100%	125%
Número de acciones promedio ponderadas ajustadas para reflejar los derechos de los dividendos	9,246.42	10,805.89	9,246.42	10,805.89	9,246.42	10,805.89
Utilidad básica por acción de operaciones continuas	1.03	1.29	1.13	1.41	2.04	2.55
Utilidad básica por acción de operaciones discontinuas	–	–	0.07	0.09	0.08	0.10
Utilidad diluida por acción de operaciones continuas	1.03	1.29	1.13	1.41	2.04	2.55
Utilidad diluida por acción de operaciones discontinuas	–	–	0.07	0.09	0.08	0.10
Asignación de utilidad, ponderada	46.11%	53.89%	46.11%	53.89%	46.11%	53.89%
Utilidad neta consolidada asignada por operaciones continuas	Ps. 9,545	Ps. 11,154	Ps. 10,403	Ps. 12,157	Ps. 18,842	Ps. 22,021
Utilidad neta consolidada asignada por operaciones discontinuas	Ps. –	Ps. –	Ps. 660	Ps. 770	Ps. 713	Ps. 832

» ACTIVIDADES A REALIZAR

1. Resuelve el siguiente crucigrama



Verticales

1. Estas acciones tienen derecho a un dividendo mínimo preferencial y acumulativo.
2. Una acción _____ es un instrumento financiero que representa una parte alícuota del capital social ordinario, que participa en la utilidad o pérdida neta del periodo contable, después de disminuir, en su caso, la participación de las acciones preferentes.
3. Es la estimación de la baja en la utilidad básica por acción ordinaria por el efecto del incremento estimado en las acciones en circulación,

Horizontales

4. La utilidad _____ es la parte de la utilidad o pérdida neta del periodo contable que corresponde a las acciones ordinarias y preferentes.
5. Aumentos en el número de acciones en circulación, que sin modificar el monto del capital social de la entidad, incrementan el número de acciones en circulación.
6. La utilidad _____ por acción es la utilidad o pérdida atribuible a cada acción, determinada en función del promedio ponderado de acciones en circulación en el periodo contable.

2. Resuelve los siguientes ejercicios para lo que se pide, calcular la Utilidad por Acción, realizar el registro contable, elaborar el Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultados y elaborar la nota de revelación correspondiente en todos los ejercicios.

A) La empresa los exitosos proporciona la siguiente información del ejercicio.

- ✓ Capital social al principio del ejercicio igual a por 35 000 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 20 c/u.
- ✓ El 1° de abril se aumenta el capital en 2 800 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 20 pagadas en un 100%
- ✓ El 1° de agosto se aumenta el capital en 4 500 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 20 c/u, pagadas en un 85 %
- ✓ La utilidad del ejercicio es de \$ 745,000
- ✓ La utilidad atribuible del ejercicio fue de \$ 350,000

Determinar la Utilidad Básica por acción:

Fecha	Acciones	% pago	Equivalente	Tiempo	Factor	Equivalente

B) La empresa proporciona la siguiente información del ejercicio.

- ✓ La empresa tiene en circulación al principio del ejercicio 4000 acciones ordinarias con un valor nominal de 1000 c/u
- ✓ el 1° de septiembre se hace un canje de una acción de \$ 1000 por cuatro de 250 c/u
- ✓ La Neta es de 450,000 y la utilidad atribuible es por \$ 150,000

Determinar la Utilidad Básica por acción:

C) La empresa proporciona la siguiente información del ejercicio.

Supuestos:

- ✓ Al 1° de enero de este año se encuentran en circulación 4,500 acciones ordinarias con un valor nominal de \$ 250 c/u.
- ✓ En el año anterior se emitieron 6,500 obligaciones convertibles en acciones ordinarias con un valor nominal de \$250 c/u con un interés real anual de 6%.
- ✓ El 1° de septiembre de este año, se canjearon 4750 obligaciones por 4750 acciones ordinarias, con el respectivo pago de sus intereses.
- ✓ La utilidad del ejercicio ascendió a \$ 850,000
- ✓ La utilidad atribuible fue de \$ 350,000
- ✓ Tasa de impuestos de ISR es de 30%.

Determinar la Utilidad Básica por acción y la utilidad diluida por acción:

D) La empresa proporciona la siguiente información del ejercicio.

Supuestos:

- ✓ la empresa tiene en circulación 3900 acciones ordinarias serie "A" con un valor nominal de \$300 c/u, así como la serie "B" de 1,500 acciones preferentes, con un valor nominal de \$ 500 c/u y con un dividendo garantizado mínimo y acumulativo de 7% sobre su propio valor nominal.
- ✓ las acciones ordinarias tienen derecho, después de cubrir el dividendo garantizado, a recibir el 5% del valor nominal de las acciones preferentes, y el resto se distribuye por igual entre las acciones comunes y preferentes.
- ✓ la utilidad atribuible del ejercicio fue de \$ 245,000

Determinar la Utilidad Básica por acción preferente y la utilidad Básica por acción ordinaria

E) La empresa Incansable, S.A., proporciona la siguiente información del ejercicio.

Supuestos:

- ✓ La empresa tiene en circulación 3 400 acciones ordinarias serie "A" con un valor nominal de \$500 c/u, y 1 850 acciones serie "B" con voto limitado y con un valor nominal de \$1,000 c/u.
- ✓ De acuerdo a sus estatutos las utilidades se aplican como sigue:
 - ❖ Dividendo a las acciones preferentes superior, equivalente al 165% del dividendo de las acciones comunes de la serie "A", con un mínimo de 8 % garantizado, sobre su valor nominal
- ✓ La Utilidad atribuible del ejercicio fue de \$ 540,000

SERIE		DIVIDENDO	PONDERACION	%	UTILIDADES

Determinar la Utilidad Básica por acción ordinaria y por Acción Preferente.

NIF B-15 CONVERSIÓN DE MONEDAS EXTRANJERAS

» INTRODUCCIÓN

En un mundo globalizado, es común ver que grandes empresas se expandan a otros países con entornos económicos y monedas distintas a las de nuestro país, por lo que es necesario al momento de evaluar los resultados como grupo realizar la consolidación de sus estados financieros de las empresas a las cuales controlan. Para este proceso es necesario primero ubicar el entorno económico en donde operan dichas empresas que se encuentran en el extranjero y aplicar las reglas contenidas en la NIF B-10, para el proceso de conversión es importante ubicar las monedas de los países en los que realizan transacciones y poder convertirlas a pesos mexicanos y de esa manera al final consolidar la información conforme a la NIF B-8.

OBJETIVO

tiene como objetivo establecer las normas para el reconocimiento de las transacciones en moneda extranjera y de las operaciones extranjeras en los estados financieros de la entidad informante y la conversión de su información financiera a una moneda de informe diferente a su moneda de registro o a su moneda funcional. Asimismo, se establecen normas de presentación y revelación.

ALCANCE

son aplicables a las entidades que emiten estados financieros básicos en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros. Esta NIF es aplicable para:

- a) el reconocimiento, en la moneda de registro, de las transacciones y saldos en moneda extranjera;
- b) la conversión de los estados financieros de operaciones extranjeras de la moneda de registro a la funcional y de ésta a la moneda de informe, que se incluyen en los estados financieros de la entidad informante, ya sea por consolidación o al aplicar el método de participación;
- c) la conversión de los estados financieros de cualquier entidad, a la moneda de informe elegida; y
- d) la información a revelar cuando una entidad presenta información complementaria a sus estados financieros determinada con base en un procedimiento de conversión diferente al que establece esta NIF..

Esta NIF NO es aplicable para:

- a) **La conversión, dentro del estado de Flujos de efectivo**, de los Flujos de efectivo de las transacciones en moneda extranjera, ni para la conversión de los Flujos de efectivo de operaciones extranjeras.
- b) El reconocimiento de la **transacciones y saldos en moneda extranjera relacionados con instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura**; y
- c) La información complementaria presentada en una moneda diferente a la moneda de informe.

» DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

CONCEPTO	DEFINICIÓN
Adquisición,	Incluye la compra, construcción, producción, fabricación, desarrollo, instalación o maduración de un activo.
Controladora,	Es una entidad que controla a una o más participadas llamadas subsidiarias.
Efecto por conversión,	Es la diferencia que resulta de convertir de la moneda funcional a la moneda de informe, los estados financieros de una operación extranjera
Entidad informante,	Es la entidad emisora de los estados financieros. Para estos propósitos puede ser: una entidad individual, una controladora, una tenedora, un inversionista o un participante en negocios conjuntos.
Fluctuación cambiaria o diferencia en cambios,	Es la diferencia resultante de: a) convertir transacciones o saldos denominados en moneda extranjera a otra moneda, utilizando diferentes tipos de cambio; y b) convertir información financiera de la moneda de registro a la moneda funcional.
Inversión neta en una operación extranjera,	Es el importe de participación de la entidad informante en los activos netos (capital) de una operación extranjera.
Moneda de informe,	Es la moneda elegida y utilizada por la entidad para presentar sus estados financieros.
Moneda de registro,	Es aquella en la cual la entidad mantiene sus registros contables, ya sea para fines legales o de información
Moneda extranjera,	Es cualquier moneda distinta a la de registro, a la funcional o a la de informe de la entidad, según las circunstancias
Moneda funcional,	Es aquélla con la que opera una entidad en su entorno económico primario; es decir, en el que principalmente genera y aplica efectivo.

Operación extranjera,	Es una entidad jurídica o una unidad generadora de efectivo cuyas operaciones están basadas o se llevan a cabo en un entorno económico o moneda distintos a los de la entidad informante . Tal es el caso de una subsidiaria, una asociada, una sucursal, un negocio conjunto o cualquier otra entidad que tiene una moneda funcional distinta a su moneda de informe o, en su caso, a su moneda de registro.
Partida monetaria,	Es aquella que se encuentra expresada en unidades monetarias nominales sin tener relación con precios futuros de determinados bienes o servicios; su valor nominal no cambia por los efectos de la inflación por lo que se origina un cambio en su poder adquisitivo. Una partida monetaria es: el efectivo, el derecho a recibir efectivo y la obligación de pagar efectivo
Partida no monetaria,	Es aquella cuyo valor nominal varía de acuerdo con el comportamiento de la inflación , motivo por el cual, derivado de dicha inflación, no tiene un deterioro en su valor; ésta puede ser activos, pasivos, capital contable o patrimonio contable . Una partida no monetaria es: los inventarios, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, entre otros.
Tipo de cambio,	Es la relación de cambio entre dos monedas a una fecha determinada, o bien, entre una moneda y alguna otra unidad de intercambio , tal como las Unidades de Inversión (UDI), considerando transacciones de contado

» TIPO DE CAMBIO

Si para el proceso de conversión están disponibles varios tipos de cambio, debe utilizarse aquel con el que los flujos futuros de efectivo representados por la transacción, el saldo en moneda extranjera, o la operación extranjera, pudieron haber sido realizados a la fecha de conversión.

- Si existen temporalmente restricciones o ausencia de intercambio de divisas, el tipo de cambio a utilizar debe ser el que pueda proporcionar algún mercado de divisas reconocido.

De NO existir información al respecto en tales mercados y mientras no se pueda determinar un tipo de cambio adecuado, la entidad debe:

- a. si se trata de una subsidiaria, **dejar de consolidar** sus estados financieros;
- b. **la inversión en la subsidiaria o, en su caso en la asociada debe presentarse con el mismo valor determinado en el último período en el que se identificó un tipo de cambio adecuado para la conversión;** y
- c. con base en la NIF particular relativa, **la inversión permanente en acciones debe someterse inmediatamente a las pruebas de deterioro;** incluso, cuando no existe una forma realista de repatriar la inversión, la entidad debe castigar el valor de dicha inversión hasta llegar a cero.

» TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Entre las transacciones en moneda extranjera se incluyen aquellas en que la entidad:

- a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
- b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o
- c) adquiere o dispone de activos, o bien, incurre, transfiere o liquida pasivos, siempre que estas transacciones se hayan denominado en moneda extranjera

Reconocimiento inicial

Toda transacción en moneda extranjera debe reconocerse inicialmente en la moneda de registro aplicando el tipo de cambio histórico.

La fecha de una transacción es aquella en la cual dicha operación se devenga y cumple las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con las Normas de Información Financiera.

Reconocimiento Posterior y Normas de Conversión

A la fecha de cierre de los estados financieros, los saldos de partidas monetarias derivados de transacciones en moneda extranjera y que están denominados en moneda extranjera **deben convertirse al tipo de cambio de cierre**. Asimismo, **a la fecha de realización (cobro o pago)** de las transacciones en moneda extranjera, **éstas deben convertirse al tipo de cambio de realización**.

De estos procedimientos surgen diferencias en cambios debido a que normalmente el tipo de cambio de cierre o, en su caso, el tipo de cambio de la fecha de realización, tiene variaciones con respecto al tipo de cambio histórico. Por lo que respecta a **las partidas no monetarias**, **éstas deben mantenerse al tipo de cambio histórico**, según fueron reconocidas inicialmente.

Las diferencias en cambios determinadas con base en el párrafo anterior **deben reconocerse como ingreso o gasto en la utilidad o pérdida neta en el estado de resultado integral en el periodo en que se originan**, con excepción de las diferencias en cambios:

- a) Que se capitalizan como parte del costo de un activo conforme a la NIF D-6, Capitalización del resultado integral de financiamiento; y
- b) Derivadas de un pasivo en moneda extranjera.

» OPERACIONES EXTRANJERAS

Moneda funcional

En el entorno económico de cada entidad, existen diversos factores que afectan su operación, los cuales deben evaluarse atendiendo a las características propias de cada entidad y ponderarse para identificar su moneda funcional.

Atendiendo a lo anterior, **para identificar su moneda funcional**, una entidad **debe considerar**, principalmente, los siguientes factores:

- a) el entorno económico primario en el que opera;
- b) la moneda que influye fundamentalmente en la determinación de los precios de venta de sus bienes y servicios (con frecuencia es la moneda en la cual se denominan y realizan los precios de venta de sus bienes y servicios);
- c) la influencia que una moneda tiene en la determinación, denominación y realización de sus costos y gastos, tales como, los costos de mano de obra, de los materiales y de otros costos de producción de bienes o servicios;
- d) la moneda en la cual se generan y aplican los flujos de efectivo de las distintas unidades generadoras de efectivo de la entidad;
- e) la moneda en la cual se generan los flujos de efectivo con motivo de actividades de financiamiento; y
- f) la moneda en la cual recibe y conserva los flujos de efectivo que derivan de sus actividades de operación.

Moneda funcional

La moneda funcional refleja las operaciones y sus condiciones subyacentes, que son relevantes para la entidad y cambia cuando se producen modificaciones en tales condiciones. No obstante lo anterior, la entidad puede llegar a tener una moneda de registro y una moneda de informe diferentes a la moneda funcional.

La utilización de una determinada moneda de registro normalmente atiende a requerimientos de índole legal del país en el que se ubica la entidad, motivo por el cual, no siempre puede cambiarse a discreción de la entidad y puede no ser la misma que la moneda funcional. Aunque por las características de la moneda funcional es común que ésta sea también la moneda de informe, en algunos casos no es así, debido a que la entidad define esta última con base en los requerimientos de los usuarios de su información financiera para lograr que ésta sea de utilidad.

Por lo anterior, esta NIF permite a la entidad hacer la presentación de sus estados financieros en una moneda de informe diferente ya sea a la moneda de registro, a la funcional o a ambas; incluso permite que la entidad haga varias presentaciones de sus estados financieros en monedas diferentes, siempre que se atienda al proceso de conversión establecido en esta NIF.

Al elaborar sus estados financieros, cada entidad debe identificar su moneda de registro y su moneda funcional, así como, definir su moneda de informe y, en los casos en los que estas monedas sean diferentes entre sí, debe hacer la conversión de estados financieros.

Si la entidad NO esté sujeta a consolidación o a valuación con base en el método de participación, cuando la moneda de registro y la de informe sean iguales y a su vez, diferentes a la moneda funcional, la moneda de informe puede ser la de registro sin tener que llevar a cabo el proceso de conversión a la moneda funcional.

Una entidad económica que presenta estados financieros puede estar integrada por varias entidades jurídicas y/o varias unidades generadoras de efectivo, y tener en cada una de ellas, monedas de registro y funcional diferentes a la moneda de informe de dicha entidad económica, en cuyo caso se les denomina operaciones extranjeras. Por lo anterior, los estados financieros de cada operación extranjera, en lo individual, deben convertirse a la moneda de informe de los estados financieros de la entidad informante, es decir, de la entidad económica que conforman.

OPERACIÓN EXTRANJERA

Reconocimiento inicial

La adquisición de una operación extranjera debe reconocerse inicialmente en la moneda de registro y utilizando el tipo de cambio histórico. Para estos efectos, los ajustes a valor razonable de los activos y pasivos de la operación extranjera adquirida, que surgen como consecuencia de la adquisición, forman parte de los activos y pasivos de dicha operación extranjera.

Reconocimiento posterior y normas de conversión

Conforme a las NIF particulares relativas a estados financieros consolidados y combinados e inversiones permanentes en acciones, **los estados financieros individuales de cada una de las entidades jurídicas** o, en su caso, de cada una de las unidades generadoras de efectivo, las cuales pueden operar en diferentes entornos económicos y con diferentes monedas, se consolidan, combinan o reconocen con base en el método de participación, para presentarse formando parte de los estados financieros de la entidad económica que integran.

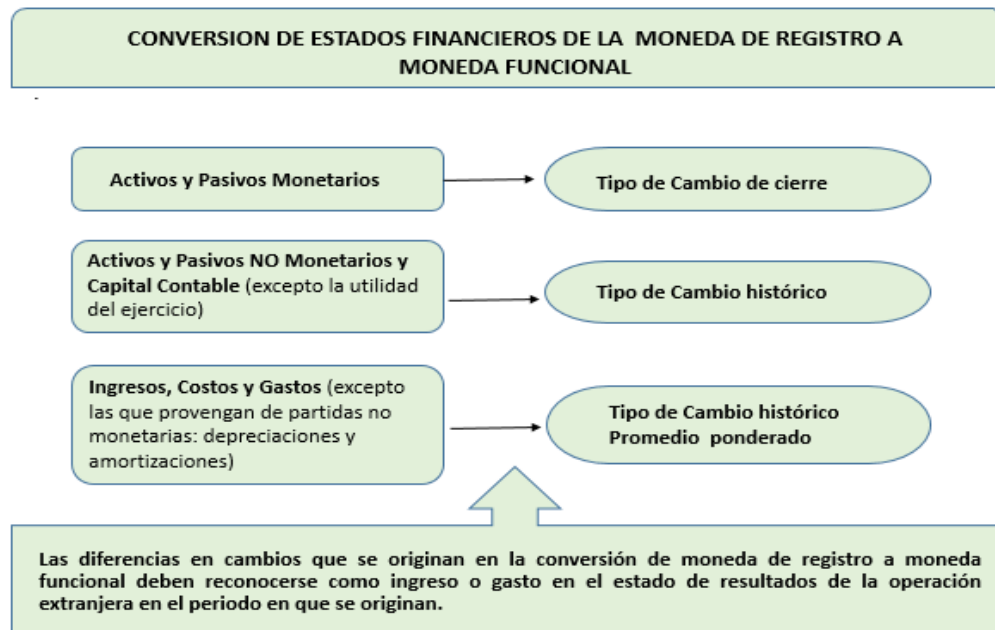
Si la operación extranjera tiene una moneda funcional diferente a su moneda de registro, debe primero convertir la información financiera de su moneda de registro a su moneda funcional. Posteriormente, si la moneda de informe es diferente a su moneda funcional, la información financiera debe convertirse de la moneda funcional a la de informe.

» CONVERSIÓN DE MONEDA DE REGISTRO A MONEDA FUNCIONAL

Cuando la moneda funcional de una operación extranjera es diferente a su moneda de registro, esta última se califica como una moneda extranjera; por lo tanto, los estados financieros deben convertirse de la moneda de registro a la funcional. Cuando la moneda funcional es igual que la de registro, no debe hacerse proceso de conversión a la moneda funcional.

Los estados financieros deben convertirse de la moneda de registro a la funcional, como sigue:

- a. activos y pasivos monetarios, al tipo de cambio de cierre;
- b. activos y pasivos no monetarios y el capital contable, al tipo de cambio histórico;
- c. las partidas no monetarias reconocidas a su valor razonable, utilizando el tipo de cambio histórico referido a la fecha en la que se determinó dicho valor razonable;
- d. los ingresos, costos y gastos deben convertirse al tipo de cambio histórico de la fecha de su devengamiento en el estado de resultado integral, salvo que se originen de partidas no monetarias, en cuyo caso debe utilizarse el tipo de cambio histórico de la partida no monetaria; y
- e. las diferencias en cambios que se originan en la conversión de moneda de registro a moneda funcional deben reconocerse como ingreso o gasto en el estado de resultados de la operación extranjera en el periodo en que se originan.



Aplicación de las reglas de conversión de Moneda de Registro a Moneda Funcional

La Mexicana S. A. B. de C. V. Posee el 95% del capital de la Casa Italiana, S.A., misma que se dedica a la actividad comercial y sus flujos de efectivo son en su totalidad en Euros, pero mantiene sus registros contables en Dólares. Durante el 2019 el entorno económico fue no inflacionario y se presentan los siguientes tipos de cambio

CONCEPTO	TC dólar por Euro	TC peso por Euro
Aportación de capital	1.062	21.75
Adquisición de edificio	1.067	21.79
Adquisición de Mobiliario	1.069	21.80
Adquisición de equipo transporte	1.072	21.84
Tipo de cambio promedio ponderado	1.069	21.83
Cierre de 2019	1.079	21.99
Inventarios adquiridos a final de año	1.079	
Promedio de T. C. de activos a depreciar	1.069	

Pasos para la conversión del Estado de Situación Financiera:

1. Se clasifica el Balance General en partidas Monetarias y No Monetarias
2. Se multiplican las partidas monetarias por Tipo de Cambio de Cierre
3. Se multiplican las partidas no monetarias por Tipo de Cambio Histórico excepto la cuenta de Utilidad o pérdida del ejercicio
4. Se cuadra el Balance con la cuenta Utilidad o Pérdida del Ejercicio (A=P+C)
5. La Utilidad o Pérdida determinada en el punto anterior se traspasa al Estado de Resultados como Utilidad o Pérdida Neta.

Casa Italiana				
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre del 2019				
		CONVERSION DE REGISTRO A FUNCIONAL		
Clasif	ACTIVOS	DOLARES	TC	EUROS
PM	Efectivo e Inversiones Temporales	35,000	1.079	37,765
PM	Cuentas por Cobrar a Clientes	35,800	1.079	38,628
PNM	Inventarios	71,000	1.079	76,609
PNM	Terrenos	48,100	1.067	51,323
PNM	Edificio	85,000	1.067	90,695
PNM	Mobiliario y Equipo	18,400	1.069	19,670
PNM	Equipo de Transporte	25,000	1.072	26,800
PNM	Depreciación Acumulada	-35,000	1.069	-37,415
	TOTAL DE ACTIVOS	283,300		304,075
	PASIVOS			
PM	Proveedores	25,000	1.079	26,975
PM	Préstamos Bancarios	38,000	1.079	41,002
PM	Impuestos por pagar	12,100	1.079	13,056
PM	Préstamo Hipotecario	45,000	1.079	48,555
	TOTAL DE PASIVOS	120,100		129,588
	CAPITAL CONTABLE			
PNM	Capital Social	42,500	1.062	45,135
PNM	Prima en venta de acciones	11,200	1.062	11,894
	Utilidad Ejercicio	109,500	Se ajusta (A=P+C)	117,458
	TOTAL DE CAPITAL CONTABLE	163,200		174,487
	TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	283,300		304,075

Pasos para la conversión del Estado de Resultados:

1. La Utilidad o Pérdida del Ejercicio determinada en el Estado de Situación Financiera se traspasa al Estado de Resultados como Utilidad o Pérdida Neta. A esa cantidad deberemos de llegar por lo que las diferencias que resulten de Ingresos – costos – gastos – depreciación se ajustara con ganancia o pérdida de las conversiones realizadas.
2. Se multiplican los Ingresos, Costos y Gastos por Tipo de Cambio Histórico promedio (excepto que las fluctuaciones del año sean significativas se utilizara el Tipo de cambio histórico)
3. Se multiplica las depreciaciones y amortizaciones por el tipo de cambio histórico que se utilizó en el Balance General ya que proviene de una partida No Monetaria
4. Se ajusta el Estado de Resultados para llegar a la Utilidad Neta (traspasada del Balance General) con la cuenta Utilidad o Pérdida por Conversión

Casa Italiana			
Estado De Resultados Integral del 1° de enero al 31 de diciembre de 2019			
(Euros)	CONVERSIÓN DE REGISTRO A FUNCIONAL		
	DOLARES	TC	EUROS
Ingresos	480,000	1.069	513,120
Costo de ventas	215,000	1.069	229,835
Gastos Generales (sin depreciación)	120,500	1.069	128,815
Depreciación	35,000	1.069	37,415
PERDIDA (GANANCIA) POR CONVERSION DE OPERACIONES EXTRANJERAS		Ingreso-Costo-Gasto-Depreciacion +/- ajuste para llegar a la Utilidad Neta	-403
Utilidad Neta	109,500		117,458

CONVERSION DE LA MONEDA FUNCIONAL A INFORME

Cuando la moneda de informe de una operación extranjera es diferente a su moneda funcional, esta última se califica como una moneda extranjera; por lo tanto, los estados financieros deben convertirse de la moneda funcional a la de informe. Cuando la moneda de informe es igual que la funcional, no debe hacerse proceso de conversión a moneda de informe.

Como parte del proceso de conversión, con base en la NIF B-10, Efectos de la inflación, debe identificarse el tipo de entorno económico en el que opera cada operación extranjera: no inflacionario o inflacionario; y, sobre esta base, debe hacerse el proceso de conversión.

Entorno económico no inflacionario

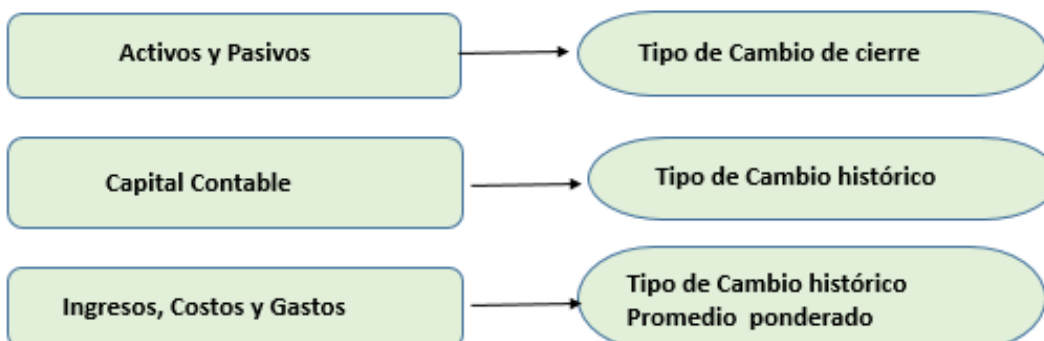
Si la operación extranjera se encuentra en un entorno económico no inflacionario, el estado de situación financiera y el estado de resultado integral de la misma deben convertirse a la moneda de informe conforme a lo siguiente:

- a) los activos y pasivos deben convertirse al tipo de cambio de cierre y el capital contable al tipo de cambio histórico;
- b) todos los ingresos, costos y gastos deben convertirse al tipo de cambio histórico del periodo de su devengamiento en resultados;

c) derivado de lo anterior, se produce un efecto por conversión que debe reconocerse formando parte de una partida de la utilidad o pérdida integral dentro del capital contable informado por la operación extranjera; en los estados financieros consolidados, dicho efecto por conversión debe segregarse en la parte que corresponde a la participación controladora y la que corresponde a la participación no controladora, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-8, Estados financieros consolidados o combinados; y

d) al aplicar el método de participación, las variaciones que se analizan en el párrafo 34 entre el capital contable de la operación extranjera y la inversión en la operación extranjera reconocida por la entidad informante deben reconocerse en una partida del otro resultado integral denominada efecto acumulado por conversión dentro del capital contable de la entidad informante por la proporción que le corresponde a la entidad; en los estados financieros consolidados el efecto por conversión debe reconocerse dentro del capital contable en las proporciones que correspondan a las participaciones controladora y no controladora.

CONVERSION DE ESTADOS FINANCIEROS DE LA MONEDA FUNCIONAL A MONEDA DE INFORME (entorno no inflacionario)





Derivado de lo anterior, se produce un "efecto por conversión" que debe reconocerse formando parte de una partida de la utilidad o pérdida integral dentro del capital contable informado por la operación extranjera en los estados financieros consolidados, el cual debe segregarse en la parte que corresponde a la participación controladora y no controladora.

Al aplicar el método de participación, las variaciones deben reconocerse en una partida del otro resultado integral denominada efecto acumulado por conversión dentro del capital contable de la entidad informante por la proporción que le corresponde a la entidad; en los estados financieros consolidados el efecto por conversión debe reconocerse dentro del capital contable en las proporciones que correspondan a las participaciones controladora y no controladora.

Aplicación de las reglas de conversión de Moneda Funcional a Moneda de Informe

La Mexicana S. A. B. de C. V. Posee el 95% del capital de la Casa Italiana, S.A., misma que se dedica a la actividad comercial y sus flujos de efectivo son en su totalidad en Euros, pero mantiene sus registros contables en Dólares. Durante el 2019 el entorno económico fue no inflacionario y se presentan los siguientes tipos de cambio

CONCEPTO	TC dólar por Euro	TC peso por Euro
Aportación de capital	1.062	21.75
Adquisición de edificio	1.067	21.79
Adquisición de Mobiliario	1.069	21.80
Adquisición de equipo transporte	1.072	21.84
Tipo de cambio promedio ponderado	1.069	21.83
Cierre de 2019	1.079	21.99
Inventarios adquiridos a final de año	1.079	
Promedio de T. C. de activos a depreciar	1.069	

Se retomaran los resultados obtenidos en la conversión de moneda de Registro a Moneda Funcional

Para la conversión se aplicaran las siguientes reglas en el Estado de Resultados

1. Todos los resultados obtenidos en la conversión de registro a funcional de las cuentas que aparecen en el Estado de Resultados se convierten al **tipo de cambio histórico promedio ponderado** y se determina la Utilidad o Pérdida Neta. (ingresos menos costos, gastos, depreciación y los efectos de la conversión de operaciones extranjeras).
2. La Utilidad o Pérdida determinada se traspasa al Capital Contable del Balance General en la cuenta Utilidad del Ejercicio.
3. Todas las cuentas de Activo y Pasivo se convierten al **tipo de cambio de cierre**
4. Las cuentas de Capital Contable (excepto la utilidad del ejercicio) se convierten al tipo de cambio histórico.
5. Se ajusta en la cuenta **ganancia o pérdida acumulada por conversión** la diferencia que resulte de Activo= Pasivo + Capital

Casa Italiana S.A.B. de C.V.					
Estado de Resultados Integral del 1 de enero al 31 de diciembre del 2019					
	CONVERSIÓN DE REGISTRO A FUNCIONAL		CONVERSIÓN DE FUNCIONAL A INFORME		
	DOLARES	TC	EUROS	TC	PESOS
	Ingresos	480,000	1.069	513,120	21.83
Costo de ventas	215,000	1.069	229,835	21.83	5,017,298
Gastos Generales (sin Depreciación)	120,500	1.069	128,815	21.83	2,812,021
PERDIDA (GANANCIA) POR CONVERSION DE OPERACIONES EXTRANJERAS		Ingreso-Costo-Gasto-Depreciación +/- ajuste para llegar a la Utilidad Neta	-403	21.83	-8,797
Utilidad Neta	109,500		117,458		2,546,524

Se retomaran los resultados obtenidos en la conversión de moneda de Registro a Moneda Funcional

Para la conversión se aplicaran las siguientes reglas en el Estado de Situación Financiera

1. La Utilidad o Pérdida determinada se traspasa al Capital Contable del Balance General en la cuenta Utilidad del Ejercicio.
2. Todas las cuentas de Activo y Pasivo se convierten al **tipo de cambio de cierre**
3. Las cuentas de Capital Contable (excepto la utilidad del ejercicio) se convierten al **tipo de cambio histórico**.
4. Se ajusta en la cuenta **ganancia o pérdida acumulada por conversión** la diferencia que resulte de Activo= Pasivo + Capital

La Italiana, S.A.B. de C.V.						
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2019						
		CONVERSIÓN DE REGISTRO A FUNCIONAL		CONVERSIÓN DE FUNCIONAL A INFORME		
Clasif	ACTIVOS	DOLARES	TC	EUROS	TC	PESOS
PM	Efectivo e Inversiones Temporales	35,000	1.079	37,765	21.99	830,452
PM	Cuentas por Cobrar a Clientes	35,800	1.079	38,628	21.99	849,434
PNM	Inventarios	71,000	1.079	76,609	21.99	1,684,632
PNM	Terrenos	48,100	1.067	51,323	21.99	1,128,586
PNM	Edificio	85,000	1.067	90,695	21.99	1,994,383
PNM	Mobiliario y Equipo	18,400	1.069	19,670	21.99	432,535
PNM	Equipo de Transporte	25,000	1.072	26,800	21.99	589,332
PNM	Depreciación Acumulada	-35,000	1.069	-37,415	21.99	-822,756
	TOTAL DE ACTIVOS	283,300		304,075		6,686,598
	PASIVOS					
PM	Proveedores	25,000	1.079	26,975	21.99	593,180
PM	Préstamos Bancarios	38,000	1.079	41,002	21.99	901,634
PM	Impuestos por pagar	12,100	1.079	13,056	21.99	287,099
PM	Préstamo Hipotecario	45,000	1.079	48,555	21.99	1,067,724
	TOTAL DE PASIVOS	120,100		129,588		2,849,638
	CAPITAL CONTABLE					
PNM	Capital Social	42,500	1.062	45,135	21.75	981,686
PNM	Prima en venta de acciones	11200	1.062	11,894	21.75	258,703
	Utilidad Ejercicio	109,500	Se ajusta (A=P+C)	117,458		2,546,524
	GANANCIA (PÉRDIDA) ACUMULADA POR CONVERSIÓN				Se ajusta (A=P+C)	50,047
	TOTAL DE CAPITAL CONTABLE	163,200		174,487		3,836,960
	TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	283,300		304,075		6,686,598

Conversión de la moneda funcional a informe Entorno Inflacionario

Entorno económico inflacionario

Cuando la operación extranjera se encuentre en un entorno económico inflacionario, **deben reconocerse primero los efectos de la inflación en su información financiera de conformidad con la NIF B-10, utilizando el índice de precios del país de origen de la moneda funcional; posteriormente, el estado de situación financiera y el estado de resultado integral de la misma deben convertirse a la moneda de informe de acuerdo con lo siguiente:**

- los activos, pasivos y el capital contable deben convertirse al tipo de cambio de cierre;
- los ingresos, costos y gastos deben convertirse al tipo de cambio de cierre; y
- al aplicar el método de participación, las variaciones analizadas entre el capital contable de la operación extranjera y la inversión en la operación extranjera reconocida en la entidad informante deben reconocerse en una partida del otro resultado integral denominada efecto acumulado por conversión dentro del capital contable de la entidad informante por la proporción que le corresponde a la entidad; en los estados financieros consolidados el efecto por conversión debe reconocerse dentro del capital contable en las proporciones que correspondan a las participaciones controladora y no controladora.

Cambios de moneda de registro, funcional y de informe

El efecto de un cambio de moneda de registro o de moneda funcional debe reconocerse en forma prospectiva a partir de la fecha del cambio, por tratarse de un cambio de circunstancias. Para esto, la entidad debe convertir todas las partidas a la nueva moneda adoptada utilizando el tipo de cambio a la fecha en que se produce el cambio. En el caso de partidas no monetarias, los importes ya convertidos deben considerarse como sus correspondientes cifras históricas.

El efecto de un cambio de moneda de informe debe reconocerse con base en el método retrospectivo establecido en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, por tratarse de un cambio en la unidad monetaria de presentación.

Se retoman los resultados obtenidos en el ejemplo de conversión de moneda de registro a funcional, pero ahora se manejarán las reglas de cuando el entorno es **Inflacionario**, para lo cual se maneja el **tipo de cambio de cierre** en todas las cuentas de Balance y Estado de Resultados.

Casa Italina S.A.B. de C.V.					
Estado de Resultados Integral del 1 de enero al 31 de diciembre del 2019					
	CONVERSIÓN DE REGISTRO A FUNCIONAL		CONVERSIÓN DE FUNCIONAL A INFORME		
	DOLARES	TC	EUROS	TC	PESOS
	Ingresos	480,000	1.069	513,120	21.99
Costo de ventas	215,000	1.069	229,835	21.99	5,054,072
Gastos Generales (sin depreciación)	120,500	1.069	128,815	21.99	2,832,631
Depreciación	35,000	1.069	37,415	21.99	822,756
PERDIDA (GANANCIA) POR CONVERSION DE OPERACIONES EXTRANJERAS		Ingreso-Costo-Gasto-Depreciacion +/- ajuste para llegar a la Utilidad Neta	-403	21.99	-8,862
Utilidad Neta	109,500		117,458		2,565,188

La Italiana, S.A.B. de C.V.						
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2019						
		CONVERSIÓN DE REGISTRO A FUNCIONAL		CONVERSIÓN DE FUNCIONAL A INFORME		
Clasif	ACTIVOS	DOLARES	TC	EUROS	TC	PESOS
PM	Efectivo e Inversiones Temporales	35,000	1.079	37,765	21.99	830,452
PM	Cuentas por Cobrar a Clientes	35,800	1.079	38,628	21.99	849,434
PNM	Inventarios	71,000	1.079	76,609	21.99	1,684,632
PNM	Terrenos	48,100	1.067	51,323	21.99	1,128,586
PNM	Edificio	85,000	1.067	90,695	21.99	1,994,383
PNM	Mobiliario y Equipo	18,400	1.069	19,670	21.99	432,535
PNM	Equipo de Transporte	25,000	1.072	26,800	21.99	589,332
PNM	Depreciación Acumulada	-35,000	1.069	-37,415	21.99	-822,756
	TOTAL DE ACTIVOS	283,300		304,075		6,686,598
	PASIVOS					
PM	Proveedores	25,000	1.079	26,975	21.99	593,180
PM	Préstamos Bancarios	38,000	1.079	41,002	21.99	901,634
PM	Impuestos por pagar	12,100	1.079	13,056	21.99	287,099
PM	Préstamo Hipotecario	45,000	1.079	48,555	21.99	1,067,724
	TOTAL DE PASIVOS	120,100		129,588		2,849,638
	CAPITAL CONTABLE					
PNM	Capital Social	42,500	1.062	45,135	21.75	981,686
PNM	Prima en venta de acciones	11200	1.062	11,894	21.75	258,703
	Utilidad Ejercicio	109,500	Se ajusta (A=P+C)	117,458		2,565,188
	GANANCIA (PÉRDIDA) ACUMULADA POR CONVERSIÓN				Se ajusta (A=P+C)	31,383
	TOTAL DE CAPITAL CONTABLE	163,200		174,487		3,836,960
	TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	283,300		304,075		6,686,598

» NORMAS DE PRESENTACIÓN

Transacciones en moneda extranjera

Las diferencias en cambios originadas por el reconocimiento posterior de las transacciones en moneda extranjera deben presentarse en el estado de resultado integral del periodo como un componente del Resultado integral de financiamiento (RIF).

Operaciones extranjeras

Conversión de la moneda de registro a la funcional

La ganancia o pérdida en cambios determinada que surge al convertir las partidas en moneda de registro a la moneda funcional debe presentarse en la utilidad o pérdida neta en el estado de resultado integral como un componente del RIF

Conversión de la moneda funcional a la de informe

Los efectos por conversión del periodo determinados así como las diferencias en cambios deben reconocerse formando parte de una partida de utilidad o pérdida integral del capital contable denominada efecto acumulado por conversión.

Estados financieros comparativos

Si la entidad informante se encuentra en un **entorno económico no inflacionario**, sus estados financieros de periodos anteriores que se presentan en forma comparativa con los del periodo actual deben presentarse sin modificar la conversión ya reconocida en el momento en el que fueron emitidos.

Si su entorno **económico es inflacionario, con base en la NIF B-10**, dichos estados financieros **deben, además, presentarse en unidades de poder adquisitivo de la fecha de cierre del estado financiero más reciente**; para estos efectos debe considerar el índice de precios del entorno económico de la entidad informante. Ante la circunstancia de cambio de entorno económico, la entidad debe atender a lo establecido en la NIF B-10, Efectos de la inflación.

En el caso de que se presenten **estados financieros consolidados**, debe considerarse que **la única entidad informante es la entidad económica consolidada**. Consecuentemente, para efectos de comparabilidad, dentro de los estados financieros consolidados de periodos anteriores que se presentan en forma comparativa con los del periodo actual, dentro de un entorno económico inflacionario, **sólo debe considerarse la inflación del entorno de la entidad informante y no la del entorno de las operaciones extranjeras**.

» EJEMPLO

Ejemplo de reglas de presentación en los estados financieros del grupo Bimbo, S.A.B. de C.V.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos)

	NOTAS	AL 31 DE DICIEMBRE DE		
		2019	2018	2017
Activo				
Activo circulante:				
Efectivo y equivalentes de efectivo		\$ 6,251	\$ 7,584	\$ 7,216
Cuentas por cobrar a clientes y otras cuentas por cobrar, neto	5	26,198	25,950	24,806
Inventarios	6	9,819	9,340	8,368
Pagos anticipados		1,188	1,098	975
Instrumentos financieros derivados	17	143	106	682
Depósitos en cuentas de garantía de instrumentos financieros derivados	17	325	619	417
Activos clasificados como mantenidos para su venta	8	273	154	26
Total del activo circulante		44,197	44,851	42,490
Pasivo y capital contable				

Total del pasivo		200,770	178,741	182,225
Capital contable:	20			
Capital social		4,156	4,199	4,225
Utilidades retenidas		61,332	59,238	60,849
Otro instrumento financiero de capital		8,931	9,138	-
Efecto acumulado de conversión de operaciones extranjeras		1,247	4,739	7,144
(Pérdidas) utilidades actuariales de planes de beneficios definidos de obligaciones laborales		(226)	3,131	459
Valuación de instrumentos financieros de capital		(422)	(386)	-
(Pérdidas) utilidades por realizar de instrumentos derivados de cobertura de flujos de efectivo	17	(1,282)	(369)	90
Participación controladora		73,736	79,690	72,767
Participación no controladora		4,575	4,885	4,257
Total del capital contable		78,311	84,575	77,024
Total pasivo y capital contable		\$ 279,081	\$ 263,316	\$ 259,249

Las notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros consolidados.

ESTADOS CONSOLIDADOS DE RESULTADOS Y OTROS RESULTADOS INTEGRALES

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos, excepto la utilidad básica por acción ordinaria que está expresada en pesos mexicanos)

	NOTAS	2019	2018	2017
Otros resultados integrales				
Partidas que no se reclasificarán a resultados en un futuro:				
Valuación de instrumentos financieros de capital	3c	(36)	(386)	-
Variación neta de (pérdidas) utilidades actuariales de planes de beneficios definidos de las obligaciones laborales		(4,715)	3,782	571
Impuesto a la utilidad	16	1,358	(1,110)	(11)
		(3,393)	2,286	560
Partidas que se reclasificarán a resultados en un futuro:				
Efectos de cobertura económica neta		2,124	820	2,492
Efectos de conversión del año de operaciones extranjeras		(5,321)	(2,981)	(4,685)
Variación neta de la (pérdida) utilidad por realizar de instrumentos de cobertura de flujos de efectivo	17	(1,353)	(608)	977
Impuesto a la utilidad	16	(304)	(97)	(1,330)
		(4,854)	(2,866)	(2,546)
Total de otros resultados integrales		(8,247)	(580)	(1,986)
Resultado integral consolidado		\$ (872)	\$ 6,231	\$ 3,683

Participación controladora atribuible al resultado integral	\$ (1,479)	\$ 5,230	\$ 2,754
Participación no controladora atribuible al resultado integral	\$ 607	\$ 1,001	\$ 929

» NORMAS DE REVELACIÓN

En las notas a los estados financieros debe revelarse información acerca de lo siguiente:

- a) **El importe de las fluctuaciones cambiarias reconocidas en el estado de resultado integral, conforme lo establece la NIF B-3, Estado de resultado integral.** En caso de que existan fluctuaciones cambiarias que afecten el valor razonable de los instrumentos financieros, debe atenderse a lo dispuesto por la NIF particular relativa a instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura;
- b) **Una integración del saldo al final del periodo del efecto acumulado por conversión, mostrando:**
 - i. el saldo inicial;
 - ii. el efecto por conversión;
 - iii. las ganancias o pérdidas de las coberturas económicas de una inversión neta en una operación extranjera;
 - iv. el importe reciclado; y
 - v. los efectos de impuestos a la utilidad asociados;
- c) **Las monedas de registro, funcional y de informe;**
- d) **El hecho de que la moneda de registro es diferente a la funcional, si fuera el caso, y la razón a la que esto se debe;**
- e) **El hecho de que la moneda de informe es diferente a la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de informe diferente; además, la o las monedas funcionales utilizadas;**
- f) **el hecho de que se haya producido un cambio en la moneda de registro o en la funcional, ya sea de la entidad que informa o de alguna operación extranjera, así como la razón de dicho cambio;**
- g) **la denominación y el monto de los activos y pasivos monetarios en divisas extranjeras que conforman los saldos derivados de las transacciones en moneda extranjera, expresándolos en la moneda de informe;**
- h) **los tipos de cambio utilizados en los diferentes procesos de conversión;**
- i) **cualquier restricción cambiaria o de otro tipo en relación con las monedas extranjeras involucradas en los estados financieros;**
- j) **los importes de los instrumentos que hayan sido designados como coberturas económicas de inversiones netas en una operación extranjera; y**
- k) **cuando una entidad presenta sus estados financieros u otra información financiera en una moneda diferente a su moneda funcional y no cumple con los requisitos de conversión establecidos en esta NIF la entidad debe mencionar:**
 - i. El hecho de no cumplir con la NIF;
 - ii. Que esta información es complementaria, con objeto de distinguirla de la información que cumple con las NIF;
 - iii. La moneda en que se presenta esta información complementaria;
 - iv. La moneda funcional de la entidad;
 - v. El método de conversión utilizado; y
 - vi. El tipo de cambio utilizado para elaborar la información complementaria

» EJEMPLO

Normas de revelación emitidas en notas de los Estados Financieros del Grupo Bimbo, S.A.B de C.V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos, excepto cuando así se indique)

1. ACTIVIDADES Y EVENTOS IMPORTANTES

Actividades - Grupo Bimbo, S.A.B. de C.V. y Subsidiarias ("Grupo Bimbo" o "la Compañía") es una entidad mexicana, dedicada principalmente a la producción, distribución y venta de pan de caja fresco y congelado, bollos, galletas, pastelitos, "muffins", "bagels", tortillas, botanas saladas y confitería.

La Compañía opera en distintas áreas geográficas que representan los segmentos de reporte que utiliza y que son México, Norteamérica, Latinoamérica y Europa, Asia y África ("EAA").

2. BASES DE PREPARACIÓN

3. RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES

b) Bases de preparación

El peso mexicano es la moneda funcional de las operaciones mexicanas de la Compañía y de reporte en los estados financieros consolidados de la Compañía.

Los estados financieros consolidados de la Compañía han sido preparados sobre una base de costo histórico, excepto por ciertos instrumentos financieros activos y pasivos (instrumentos financieros derivados), que son medidos a su valor razonable al cierre de cada periodo, y por los activos no monetarios de las subsidiarias en economías hiperinflacionarias, que se ajustan por inflación, como se explica en las presentes políticas contables más adelante.

i. Costo histórico

El costo histórico generalmente se basa en el valor razonable de la contraprestación entregada a cambio de bienes y servicios.

g) Transacciones en monedas extranjeras

Las diferencias en tipo de cambio de las partidas monetarias se reconocen en los resultados del periodo, excepto cuando surgen por:

- Diferencias en tipo de cambio provenientes de préstamos denominados en monedas extranjeras relacionados con activos en construcción para uso productivo futuro, las cuales se incluyen en el costo de dichos activos cuando se consideran como un ajuste a los costos por intereses sobre dichos préstamos denominados en monedas extranjeras;
- Diferencias en tipo de cambio provenientes de transacciones relacionadas con coberturas de riesgos de tipo de cambio (ver Nota 17); y

- Diferencias en tipo de cambio provenientes de partidas monetarias por cobrar o por pagar a una operación extranjera cuya liquidación no está planeada ni es posible realizar el pago (formando así parte de la inversión neta en la operación extranjera), las cuales se reconocen inicialmente en otros resultados integrales y se reclasifican desde el capital contable a resultados en reembolso de las partidas monetarias.

CONVERSIÓN A MONEDA DE REPORTE

En la consolidación los activos y pasivos de negocios en el extranjero se convierten a pesos mexicanos, utilizando los tipos de cambio vigentes al final del periodo. Las partidas de ingresos y gastos se convierten a los tipos de cambio promedio vigentes del periodo a menos que éstos fluctúen en forma significativa durante el periodo, en cuyo caso, se utilizan los tipos de cambio a la fecha en que se efectúan las transacciones; las operaciones en países con economías hiperinflacionarias se convierten al tipo de cambio de cierre del periodo. Las diferencias en tipo de cambio que surjan se reconocen en los otros resultados integrales y son acumuladas en el capital contable atribuyendo la participación no controladora cuando sea apropiado.

Se reclasifican a resultados todas las diferencias acumuladas en capital contable por una operación extranjera en el caso de su venta, es decir, la venta de toda la participación de la Compañía en una operación extranjera, o una disposición que involucre una pérdida de control en la subsidiaria que incluya una operación extranjera, pérdida de control conjunto sobre una entidad controlada conjuntamente que incluya una operación extranjera parcial de la cual el interés retenido se convierte en un instrumento financiero.

Los ajustes correspondientes al crédito mercantil y el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos generados en la adquisición de una operación en el extranjero se consideran como activos y pasivos de dicha operación y se convierten al tipo de cambio vigente a la fecha del reporte. Las diferencias de tipo de cambio resultantes se reconocen en otros resultados integrales.

Los tipos de cambio promedio anual y de cierre entre el peso mexicano y las monedas funcionales de los países de las principales subsidiarias de la Compañía son:

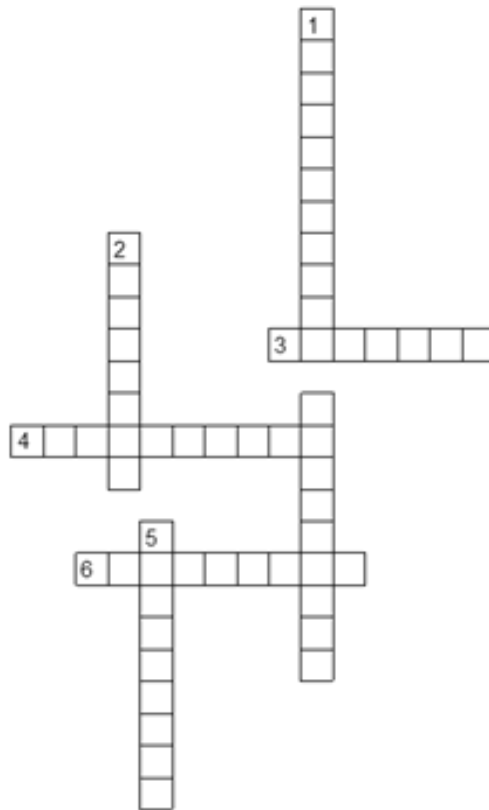
	TIPO DE CAMBIO PROMEDIO			TIPO DE CAMBIO DE CIERRE		
	2019	2018	2017	2019	2018	2017
EUA	19.2616	20.1529	19.1012	18.8452	19.6829	19.7354
Canadá	14.5108	15.0496	14.9497	14.2680	14.4324	15.7316
España	21.5632	22.9400	22.6216	21.1707	22.5369	23.6687
Brasil	4.8823	5.1882	5.8001	4.6754	5.0797	5.9660
Argentina	0.3997	0.5324	1.0667	0.3147	0.5221	1.0442

» **ACTIVIDADES A REALIZAR**

- ✓ Realiza una lectura d la NIF B-15 conversiones de monedas extranjeras y elabora un organiza-
dor gráfico con los siguientes elementos: Objetivo, alcance, normas de reconocimiento y valua-
ción.

- ✓ Realiza un organizador gráfico que incluya las normas de presentación y normas de revelación
de la NIF B-15.

- ✓ Resuelve el siguiente crucigrama:



Verticales

- 1. También reconocida como diferencia en cambios
- 2. Moneda de _____ es aquella en la cual la entidad mantiene sus registros contables, ya sea para fines legales o de información.
- 3. _____ neta en una operación extranjera es el importe de participación de la entidad informante en los activos netos de una operación extranjera.

Horizontales

- 3. moneda de _____ es la moneda elegida y utilizada por la entidad para presentar sus estados.
- 4. Moneda _____ es cualquier moneda distinta a la de registro, a la funcional o a la de informe de la entidad, según las circunstancias.
- 6. Moneda _____ Es aquélla con la que opera una entidad en su entorno económico primario; es decir, en el que principalmente genera y aplica efectivo.

EJERCICIO 1

Realiza la conversión y presentación de los estados financieros bajo el supuesto que es un entorno **No inflacionario**. Después el mismo ejercicio pero con las reglas aplicables a un entorno **Inflacionario**.

La Mexicana, S. A. B. de C. V. Posee el 95% del capital de la empresa denominada Reino Unido, misma que se dedica a la actividad comercial y sus flujos de efectivo son en su totalidad en Euros, pero mantiene sus registros contables en Libras Esterlinas. Durante el 2019 el entorno económico fue no inflacionario:

Moneda de Registro = Libras esterlinas

Moneda Funcional = Euros

Moneda de Reporte = Pesos Mexicanos

CONCEPTO	TIPO DE CAMBIO LIBRA ESTERLINA POR EURO (GBP)	TIPO DE CAMBIO PESO POR EURO
Aportación de capital	1.328	22.813
Adquisición de edificio	1.329	22.823
Adquisición de Mobiliario	1.331	22.829
Adquisición de equipo transporte	1.345	22.934
Tipo de cambio promedio ponderado 2016		
Cierre de 2019	1.359	22.951
TC Inventarios cierre		
TC Depreciación (Prom activos a depreciar)		

Reino Unido y Compañía					
Balance General al 31 de diciembre de 2019					
	REGISTRO A FUNCIONAL		FUNCIONAL A INFORME		
	GBP	TC	EUROS	TC	PESOS
ACTIVOS					
Efectivo e Inversiones Temporales	259,500				
Cuentas por Cobrar a Clientes	126,000				
Inventarios	328,000				
Terrenos	585,000				
Edificio	1,250,000				
Mobiliario y Equipo	36,500				
Equipo de Transporte	480,000				
Depreciación Acumulada	-110,000				
TOTAL DE ACTIVOS	2,955,000				
PASIVOS					
Proveedores	195,000				
Prestamos Bancarios	385,000				
Impuestos por pagar	45,000				
Préstamo Hipotecario	840,000				
TOTAL DE PASIVOS	1,465,000				
CAPITAL CONTABLE					
Capital Social	880,000				
Prima en venta de acciones	35,000				
Utilidad Ejercicio	575,000				
GANANCIA (PERDIDA) ACUMULADA POR CONVERSION					
TOTAL DE CAPITAL CONTABLE	1,490,000				
TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	2,955,000				

Reino Unido y Compañía					
Estado De Resultados del 1° de enero al 31 de diciembre de 2019					
	REGISTRO A FUNCIONAL		FUNCIONAL A INFORME		
	GBP	TC	EUROS	TC	PESOS
Ingresos	3,850,000				
Costo de ventas	2,368,000				
Gastos Generales (sin depreciación)	870,000				
Depreciación	37,000				
PERDIDA (GANANCIA) POR CONVERSION					
Utilidad Neta	575,000				

EJERCICIO 2

Realiza la conversión y presentación de los estados financieros bajo el supuesto que es un entorno **No inflacionario**. Después el mismo ejercicio pero con las reglas aplicables a un entorno **Inflacionario**.

La mexicana, S. A. B. de C. V. Posee el 99% del capital de la Guatemalteca, misma que se dedica a la actividad comercial y sus flujos de efectivo son en su totalidad en Dólares, pero mantiene sus registros contables en Quetzales. Durante el 2019 el entorno económico fue no inflacionario y se presentan los siguientes tipos de cambio

Moneda de Registro = Quetzal
 Moneda Funcional = Dólares
 Moneda de Reporte = Pesos Mexicanos

CONCEPTO	TIPO DE CAMBIO DÓLAR POR QUETZAL	TIPO DE CAMBIO PESO POR DÓLAR
Aportación de capital	7.507	22.450
Adquisición de edificio	7.512	22.509
Adquisición de Mobiliario	7.518	22.618
Adquisición de equipo transporte	7.526	22.680
Tipo de cambio promedio ponderado 2019		
Cierre de 2019	7.691	22.710

La Guatemalteca					
Estado De Resultados del 1° de enero al 31 de diciembre de 2019					
(Euros)	REGISTRO A FUNCIONAL	TC	FUNCIONAL A INFORME	TC	
Ingresos	3,850,000				
Costo de ventas	2,368,000				
Gastos Generales (sin depreciación)	870,000				
Depreciación	37,000				
perdida (ganancia) en cambios EN CONVERSION					
Utilidad Neta	575,000				

La Guatemala

Balance General al 31 de diciembre de 2019

	REGISTRO A FUNCIONAL		FUNCIONAL A INFORME		
		TC		TC	
ACTIVOS					
Efectivo e Inversiones Temporales	58,000				
Cuentas por Cobrar a Clientes	126,000				
Inventarios	328,000				
Terrenos	585,000				
Edificio	1,250,000				
Mobiliario y Equipo	36,500				
Equipo de Transporte	480,000				
Depreciación Acumulada	-110,000				
TOTAL DE ACTIVOS	2,753,500				
PASIVOS					
Proveedores	195,000				
Prestamos Bancarios	385,000				
Impuestos por pagar	45,000				
Préstamo Hipotecario	840,000				
TOTAL DE PASIVOS	1,465,000				
CAPITAL CONTABLE					
Capital Social	880,000				
Prima en venta de acciones	35,000				
Utilidad Ejercicio	575,000				
GANANCIA (PÉRDIDA) ACUMULADA POR CONVERSIÓN					
TOTAL DE CAPITAL CONTABLE	1,490,000				
TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	2,955,000				

NIF B-7 ADQUISICIÓN DE NEGOCIOS

» INTRODUCCIÓN

Al momento de realizar una adquisición de negocios es importante evaluar qué es lo que se está adquiriendo, pues no se reconoce de igual manera la adquisición de los activos netos (activos menos pasivos) de un negocio que la de un conjunto de activos que no están siendo operados como un negocio.

Es importante que se identifica a un negocio adquirente y a un negocio adquirido, a este método se le conoce como “método de compra” por lo que hay que Reconocer todos los activos y pasivos del negocio adquirido a su valor razonable o específico a la fecha de compra, ocasiona que la participación no controladora en la subsidiaria se presente también a su valor razonable o específico ya que permite también determinar adecuadamente el monto de un exceso de la contraprestación pagada sobre el valor razonable o específico del negocio adquirido o, en algunos casos inusuales, de una compra a precio de ganga por haber adquirido a un precio menor al valor estimado como razonable o específico.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

Esta norma está en convergencia con la NIIF 3 la cual señala que al culminar una compra en etapas se reconoce a su valor razonable la inversión en la antes asociada derivada de las adquisiciones anteriores, afectando una ganancia o pérdida, también señala que los pasivos contingentes deben reconocerse a la fecha de adquisición, aun cuando no sea probable su materialización, lo cual es contrario al requisito fundamental para el reconocimiento de los mismos de acuerdo con la NIF C-9, Provisiones, contingencias y compromisos, y con la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, que indica que: “Un pasivo es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificable... y que representa una disminución futura de beneficios económicos”.

» OBJETIVO

Establecer las *normas para el reconocimiento inicial a la fecha de adquisición, de los activos netos que se adquieren en una adquisición de negocios*, así como de la participación no controladora y de otras partidas que pueden surgir en la misma, tales como el crédito mercantil y una compra a precio de ganga. Asimismo, *las revelaciones necesarias* cuando se efectúan adquisiciones de negocios.

» ALCANCE

Todo tipo de entidades que emiten estados financieros en los términos establecidos en la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

» APLICABILIDAD

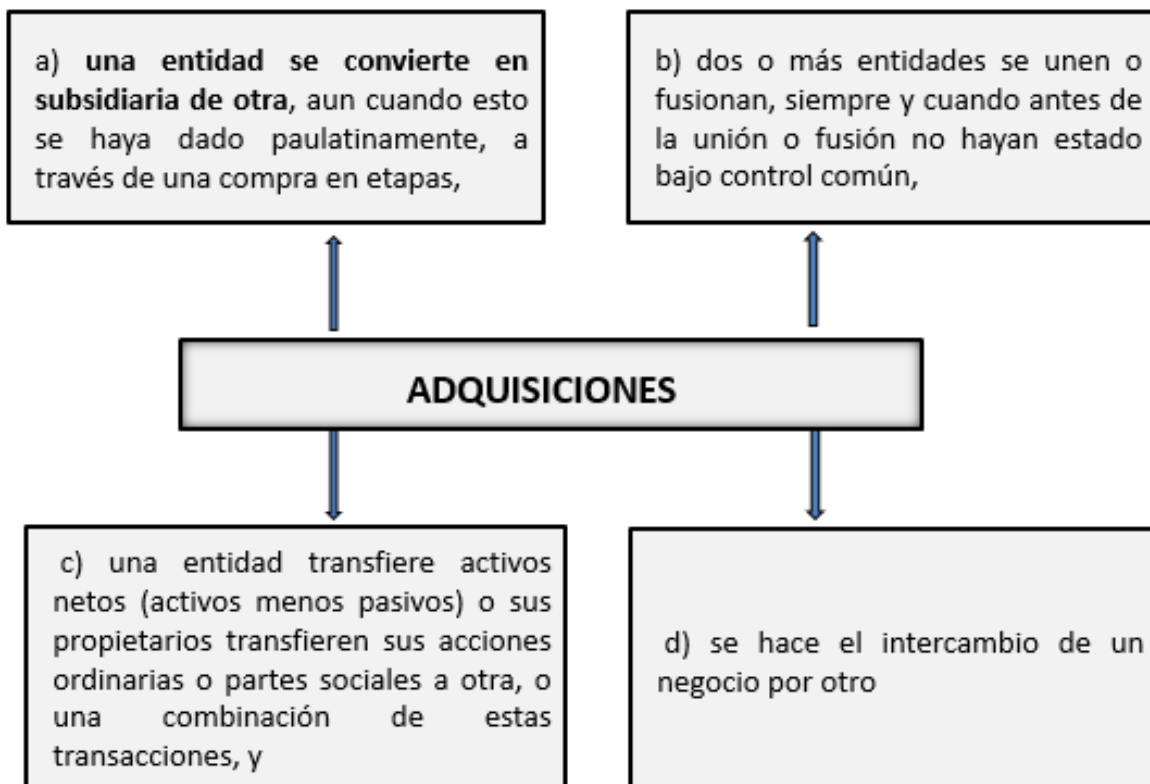
Una adquisición de negocios ocurre cuando una entidad adquiere los activos netos o un grupo de activos y pasivos que constituyen un negocio, o adquiere las acciones ordinarias o partes sociales de otra entidad, obteniendo control de los mismos.

Se aplican igualmente a las adquisiciones de negocios en las cuales, **sin importar si la contraprestación es pagada por la entidad adquirente en efectivo, otros activos, un negocio o acciones de una subsidiaria de la entidad, emisión de deuda o de instrumentos de capital**, y si en el caso de entidades que se unen como grupo los propietarios de alguna de éstas retienen o reciben el control de la entidad unificada.

Una adquisición de negocios ocurre cuando una entidad adquiere los activos netos o un grupo de activos y pasivos que constituyen un negocio, o adquiere las acciones ordinarias o partes sociales de otra entidad, obteniendo control de los mismos.

Se aplican igualmente a las adquisiciones de negocios en las cuales, **sin importar si la contraprestación es pagada por la entidad adquirente en efectivo, otros activos, un negocio o acciones de una subsidiaria de la entidad, emisión de deuda o de instrumentos de capital**, y si en el caso de entidades que se unen como grupo los propietarios de alguna de éstas retienen o reciben el control de la entidad unificada.

Las adquisiciones pueden darse cuando:



NO aplican para las siguientes transacciones:

a) **La constitución de un negocio**, ya que únicamente se están transfiriendo recursos para dicha constitución y no se está adquiriendo un negocio existente;

b) **La adquisición de negocios bajo control común,**

c) **La adquisición de activos y pasivos que no son un negocio**, ya que al no adquirir activos y pasivos que estaban siendo administrados como negocio, tales como los de un segmento con un centro de control, no se considera que se adquiere un negocio; y

d) **La adquisición de participación no controladora o la venta de la misma sin perder el control de la subsidiaria**, debido a que éstas son transacciones entre accionistas de la entidad

ENTIDADES BAJO CONTROL COMUN

- Cuando la entidad o las entidades adquiridas son, antes y después de la adquisición, controladas en última instancia por la misma entidad, dueño o dueños y el control no es temporal, se asume que son entidades bajo control común y no se considera que existe una adquisición bajo los términos de esta NIF.
- Las entidades que se unen pueden estar controladas por dueños que no tienen obligación de presentar estados financieros consolidados; por ejemplo: personas físicas en lugar de entidades o distintas controladoras. Por lo tanto, no es necesario que las entidades adquiridas y adquirentes estén incluidas en los mismos estados financieros consolidados para considerarse bajo control común.

» **DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

Conceptos utilizados en la presente NIF	
Adquirente,	Es la entidad que obtiene control del negocio adquirido.
Adquirido,	Es el negocio sobre el cual la adquirente obtiene control en una adquisición de negocios.
Adquisición de negocios,	Es la transacción por medio de la cual una entidad (adquirente) adquiere los activos netos de uno o varios negocios y obtiene control sobre los mismos. Incluye las fusiones entre entidades independientes.

Amortización,	Es la distribución sistemática del costo de un activo intangible de vida definida entre los años de su vida útil estimada.
Arrendamiento,	Es un contrato, o parte de un contrato, que transfiere el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo, a cambio de una contraprestación.
Colateral,	Es la salvaguarda constituida por un activo o grupo de activos para garantizar el pago de contraprestaciones pactadas en contratos negociados en mercados organizados o informales
Contraprestación,	Es la parte de la contraprestación que la adquirente se obliga a pagar a los dueños anteriores del adquirido, sujeta a la ocurrencia de hechos posteriores específicos o a que se cumplan ciertas condiciones. Incluye derechos a recuperar sobre una parte de la contraprestación previamente pagada.
Contraprestación contingente	Es la parte de la contraprestación que la adquirente se obliga a pagar a los dueños anteriores del adquirido, sujeta a la ocurrencia de hechos posteriores específicos o a que se cumplan ciertas condiciones. Incluye derechos a recuperar sobre una parte de la contraprestación previamente pagada.
Contrato,	Es un acuerdo (oral o escrito) entre dos o más partes que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones exigibles
Control,	Existe control cuando una entidad tiene poder sobre otra en la que participa (participada) para dirigir sus actividades relevantes; está expuesta o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de esa participación y tiene la capacidad presente de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.
Controladora,	Es una entidad que controla a una o más participadas llamadas subsidiarias.
Crédito mercantil,	Es el exceso de la contraprestación sobre el valor razonable o específico de los activos netos adquiridos. En una adquisición de negocios es un activo intangible que representa beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos que no son identificables individualmente ni reconocidos por separado.
Deterioro	Es la condición existente cuando los beneficios económicos futuros esperados de un activo, son inferiores a su valor neto en libros
Fecha de adquisición o de compra,	Es la fecha en que se adquiere un activo intangible o aquella en que el adquirente obtiene control del adquirido en una adquisición de negocios.
Fusión,	Es la figura legal por medio de la cual se disuelven algunas entidades legales, cuyos activos netos pasan a ser propiedad de otra entidad o una entidad absorbe a otra.

Inversión en asociadas,	Es aquella inversión permanente efectuada en entidades con la intención de ejercer sobre ellas influencia significativa .
Mutualista,	Es una entidad cuyos miembros reciben beneficios a través de menores costos de productos o servicios, o mejores rendimientos , así como un dividendo en proporción a su nivel de actividad con la mutualista.
Negocio,	Es un conjunto autosuficiente de actividades y activos o de activos netos , que son o pueden ser operados y administrados por un único centro de control, con el propósito de generar un rendimiento u otros beneficios a sus dueños (inversionistas, otros propietarios, miembros o participantes).
Participación controladora,	Es la porción del capital contable de una subsidiaria que pertenece a la controladora .
Participación no controladora	Es la porción del capital contable de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora
Pasivo asumido	Es aquel que se transfiere con el adquirido o que el adquirente asume específicamente .
Propietario o inversionista (accionista o dueño)	Es toda persona que participa en los beneficios y riesgos económicos de los activos netos de una entidad ; incluye a socios, asociados, miembros o participantes de una sociedad mutualista
Subsidiaria,	Es una entidad que es controlada por otra entidad ; la subsidiaria puede tener una forma jurídica similar o diferente a la de la controladora; por ejemplo, puede ser una sociedad anónima, una sociedad civil, un fideicomiso, una asociación, una entidad estructurada, etcétera
Unidad a informar, y	Es una porción de una entidad económica, constituido por activos y pasivos, implicada en actividades de negocio que generan ingresos y costos o gastos , por el cual la información financiera está disponible para su revisión, de manera regular por parte del usuario general
Valor razonable	Es el precio de salida que, a la fecha de valuación, se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado

» **NORMAS DE VALUACIÓN**

Reconocimiento inicial

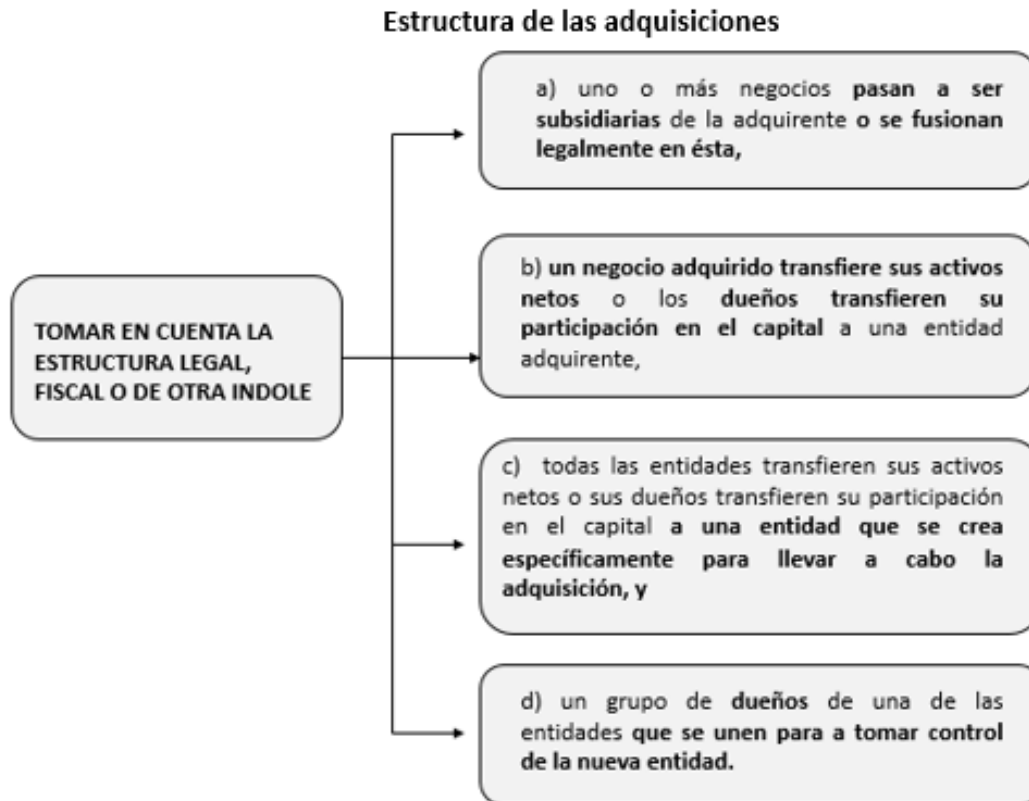
Adquisición de un negocio

Transacción por medio de la cual una entidad adquiere, directa o indirectamente, el control de uno o más negocios.

Adquisición indirecta

Ocurre cuando ésta se hace a través de una subsidiaria. Esto puede hacerse de distintas maneras, entre otras:

- a) Transfiriendo efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos
- b) Incurriendo en pasivos,
- c) Emitiendo instrumentos del capital,
- d) Una combinación de las anteriores, y
- e) Adquiriendo el negocio por medio de un contrato, sin entregar una contraprestación.



Método de compra

Las adquisiciones de negocios deben reconocerse mediante el método de compra, el cual requiere en todos los casos:

- a) evaluar que se está adquiriendo un negocio
- b) identificar a la adquirente,
- c) determinar la fecha de adquisición
- d) valorar en el reconocimiento inicial los activos identificables y los pasivos asumidos del negocio adquirido, así como la participación no controladora en el negocio adquirido
- e) valorar la contraprestación, y
- f) reconocer un crédito mercantil adquirido o, inusualmente, una compra a precio de ganga.

Evaluar si el Activo adquirido califica como negocio

¿Cumple con la definición de negocio?

¿Tiene activos netos?, ¿es autosuficiente?, ¿es coordinada por una administración?, ¿genera rendimientos o beneficios a sus dueños

Se presume que **al existir un crédito mercantil** en un conjunto de actividades y activos netos existe un negocio

Puede adquirirse parte de activos y pasivos de una entidad e integrarse en los activos, pasivos y actividades de la adquirente, si califican como negocio, e integrarse en los activos, pasivos y actividades de la adquirente

El que hayan sido actividades, activos y pasivos administrados por otro centro de control contribuye a que califiquen como negocio.

Entidades en fase de desarrollo

Cuando una entidad o parte de ésta **se encuentra en fase de desarrollo puede no estar generando todavía un producto o servicio y no calificar como un negocio**. Para evaluar si es un negocio, la adquirente debe considerar si con respecto a los productos o servicios el adquirido:

- Ya ha iniciado sus principales actividades, aun cuando esté en la fase de desarrollo,
- Tiene empleados, propiedad intelectual y otros recursos con los cuales puede producirlos,
- Está siguiendo un plan para desarrollarlos, y
- Puede acceder a clientes que los comprarán.

Identificación de la entidad adquirente

Es la entidad que obtiene el control del negocio adquirido. Normalmente es quien paga la contraprestación entregando efectivo, emitiendo capital o incurriendo en pasivos.

Cuando se constituya una nueva entidad que emita capital que es canjeado contra el capital de las entidades que se unen, debe evaluarse cuál es la entidad adquirente dentro de estas.

- la adquirente es **la que retiene la mayoría de los derechos de voto del capital**,
- en el caso de no tener mayoría, **quien tenga una participación dominante**, ya sea individualmente o como grupo,
- se considera que **quien tiene derecho a nombrar a la mayoría del órgano de administración** es generalmente la adquirente,
- otro indicador es **quien mantiene el poder de nombrar a la dirección general o a los ejecutivos dominantes, o**
- quien recibe una menor proporción de las acciones de una nueva entidad en proporción a los activos netos aportados**, pues se considera que pago una prima de control.

El tamaño relativo de las entidades puede ayudar en algunos casos a indicar quien es la adquirente.

» ADQUISICIÓN INVERSA

Ocurre cuando el adquirente emite acciones que son entregadas a los accionistas de la entidad adquirente, quienes pasan a tomar control de la entidad que emitió las acciones.

- ✓ *La entidad que emite acciones puede no estar aun realizando operaciones, pero ha desarrollado o adquirido un activo valioso, tal como una concesión que no puede traspasar a otra entidad legal y existen restricciones para que sus dueños vendan directamente sus acciones. Sin embargo, al emitir acciones nuevas es adquirida por otra entidad que tiene los recursos para operar la concesión. Tal caso calificaría como compra, pues la entidad que tiene la concesión pasa a un nuevo centro de control.*
- ✓ Puede darse el caso de que una entidad inactiva haya realizado sus activos y entregado los recursos correspondientes a sus accionistas, pero conserva una ventaja legal o fiscal. Si la entidad adquirente entrega sus acciones a cambio de acciones de dicha entidad, no está adquiriendo un negocio, pues esta no realiza actividades y cualquier sobreprecio de la contraprestación sobre el valor razonable de los activos netos del negocio adquirido, es una erogación para obtener la ventaja legal o fiscal.

En una adquisición inversa, **el valor razonable de la contraprestación debe determinarse por el valor razonable del número de acciones que la adquirente hubiera emitido, para que la participación no controladora quede con la proporción de acciones que tiene de la nueva entidad controladora.**

Dado que los estados financieros de la controladora son una continuación de los de la entidad adquirente:

- a) **deben presentar los activos y pasivos de la adquirente a su valor anterior a la adquisición,**
- b) **deben reconocer los activos y pasivos del negocio adquirido, así como la participación no controladora que exista a su valor razonable a la fecha de adquisición,**
- c) **deben presentar el capital contable, al monto mostrado en el balance de la adquirente, adicionando el monto emitido como contraprestación y ajustando el monto del capital social, para presentar el del adquirido, contra utilidades retenidas,**
- d) **si algunos de los accionistas de la adquirente no canjearon sus acciones, quedan con una participación no controladora de dicha entidad legal, que pasa a ser subsidiaria, y**
- e) **esta participación no controladora quedaría a su valor en libros, pues no forma parte del valor razonable de los activos netos del adquirido que se adquieren.**

Aun cuando los estados financieros a la fecha de compra de la entidad que queda como controladora mostrarán el nombre de la entidad legal que emitió las acciones, estos estados financieros deben ser una continuación de los de la adquirente.

Dichos estados incorporan los activos netos de la entidad que emitió las acciones y el capital total es realmente el de la adquirente, que muestra el monto de la contraprestación emitida determinada conforme al párrafo anterior y el capital social se ajusta al legal del adquirido

Para determinar el promedio ponderado de acciones emitidas en el periodo de la compra y determinar la utilidad por acción, se debe:

- a) multiplicar el promedio ponderado de acciones de la adquirente en el periodo o periodos anteriores a la compra por el factor de intercambio de acciones, y

- b) utilizar el promedio ponderado de acciones de la nueva tenedora para el periodo posterior al de la compra.

» DETERMINACIÓN DE LA FECHA DE ADQUISICIÓN

La fecha de adquisición o compra **es aquella en la que el control del negocio adquirido se transfiere a la entidad adquirente sin restricciones**, excepto por aquellas establecidas para proteger a los accionistas u otros dueños del adquirido. **La transferencia de control ocurre al pagar la contraprestación**; sin embargo, *esto puede ocurrir antes o después de que está pagada en función de acuerdos formales entre la entidad adquirente y los dueños anteriores de la entidad adquirida en los que se establezcan las condiciones en las que se transfiere el control*. En caso de no tener acuerdo formal, deben considerarse los hechos y circunstancias en que el control es transferido.

VALUACIÓN EN EL RECONOCIMIENTO INICIAL

Valuación de activos netos adquiridos

» IDENTIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS NETOS DEL NEGOCIO ADQUIRIDO	
Los activos o de pasivos deben de estar de acuerdo con la definición contenida en el Marco Conceptual y en otras normas de Información Financiera particulares.	
Conceptos	Reconocimiento
Los activos identificables Los pasivos asumidos del negocio adquirido La participación no controladora	A la fecha de adquisición , antes de identificar y reconocer el crédito mercantil
Si existen activos y pasivos que no fueron reconocidos con anterioridad en el negocio adquirido (activos intangibles) debido a que su generación interna no pudo reconocerse	Su reconocimiento procede en la fecha de adquisición (están incluidos en el valor razonable de la transacción).
Ciertos pasivos que están parcialmente reconocidos en el adquirido , tales como el de beneficios a empleados que tienen partidas por amortizar	Deben ajustarse a su valor razonable , eliminando dichas partidas.
Ciertos costos que la adquirente espera incurrir , pero no tiene una obligación presente por los mismos, tales como los costos para reestructurar sus operaciones, salir de alguna actividad, liquidar empleados o transferirlos a otra unidad productiva, no son hechos pasados y, No deben reconocerse como un pasivo a la fecha de adquisición,	Se reconocen como gasto de reestructuración al incurrirse en el futuro .

» CLASIFICACIÓN Y DESIGNACIÓN DE ACTIVOS IDENTIFICABLES Y PASIVOS ASUMIDOS DEL NEGOCIO ADQUIRIDO

Los activos identificables y los pasivos asumidos del negocio adquirido deben clasificarse y designarse de tal manera que puedan aplicarse a los mismos las Normas de Información Financiera correspondientes. Esta clasificación y designación debe hacerse con base en las condiciones existentes a la fecha de compra y con base en las políticas financieras y operativas de la adquirente:

Las condiciones existentes a la fecha de la compra y las políticas financieras y operativas de la adquirente definirán ciertos aspectos de su reconocimiento, tales como:

- a) considerar si un activo financiero se clasifica como negociación, para comprar o vender o para cobrar principal e interés en atención al modelo de negocios para administrar los instrumentos financieros** de la entidad adquirente en atención a sus políticas financieras y de operación, **y a la evaluación de las condiciones al momento de la adquisición**; esta clasificación puede ser distinta a la que existía en el negocio adquirido,
- b) mantener o no la designación de un instrumento financiero** como un instrumento de cobertura o clasificarlo como de negociación, y
- c) evaluar la separación de un derivado implícito** del contrato anfitrión correspondiente.

Deben considerarse las bases de los términos contractuales del contrato original o modificaciones posteriores a éste hasta la fecha de adquisición, para clasificar, entre otros, los contratos de arrendamiento como capitalizables u operativos.

En caso de que el negocio adquirido tenga varias unidades a informar o los activos y pasivos se vayan a asignar a varias unidades de la adquirente, la clasificación de los activos y pasivos debe hacerse de tal manera que éstos puedan asignarse a las unidades a informar.

» VALUACIÓN GENERAL DE LOS ACTIVOS NETOS DEL NEGOCIO ADQUIRIDO

La totalidad de **los activos identificables y los pasivos asumidos del negocio adquirido deben valuarse al valor razonable de los mismos a la fecha de adquisición** en los términos de esta NIF. Consecuentemente, **la participación no controladora debe reconocerse a su valor razonable, el cual es equivalente a la parte proporcional de los activos netos identificables del adquirido a la fecha de adquisición más la proporción de crédito mercantil que le corresponda.**

Situaciones especiales de la valuación general de los activos y pasivos del negocio adquirido

En el proceso de reconocimiento de la adquisición **no debe reconocerse una ganancia o pérdida**, *excepto por los casos de una contraprestación pagada con activos no monetarios que pueden tener un valor razonable distinto a su valor en libros, y una posible ganancia en compra.*

- ✓ Un **pasivo contingente del negocio adquirido debe reconocerse a la fecha de compra como una provisión** si en el proceso de valuación de los activos netos adquiridos, dicha partida **representa una obligación presente para el negocio adquirido que surge de sucesos pasados**, puede determinarse confiablemente su valor razonable, y es probable que exista una salida de recursos en el futuro para liquidar dicha obligación.

- ✓ **Los pasivos por beneficios a empleados existentes a la fecha de la adquisición deben reconocerse en su totalidad**, de acuerdo con las normas establecidas en la NIF D-3, Beneficios a los empleados, **por lo cual las partidas por amortizar a la fecha de la adquisición deben eliminarse**. Igualmente, **en caso de que existan convenios de pagos basados en acciones, el monto de los compromisos correspondientes debe reconocerse con base en lo establecido en la NIF D-8, Pagos basados en acciones**.
- ✓ En algunos casos **una contingencia existente a la fecha de adquisición puede llegar a reducir el valor de un activo o generar un pasivo y en las negociaciones se puede acordar la creación de un activo de indemnización**, que será entregado a la adquirente en caso de que la contingencia ocurra. Es común que dicho activo consista en la retención de parte de la contraprestación en un fideicomiso. En tal caso, la adquirente debe reconocer el activo de indemnización por el monto de la contingencia que haya reconocido. En caso de que exista alguna duda del valor del activo de indemnización, debe reconocerse el deterioro correspondiente.
- ✓ **Un activo a largo plazo que sea clasificado como mantenido para venta, debe ser reconocido a su valor razonable menos costos para vender** de acuerdo con lo establecido en la norma relativa a disposición de activos de larga duración

Al valuar los activos o pasivos a su valor razonable deben tomarse en consideración las siguientes limitaciones:

- a) **no deben incluirse estimaciones adicionales por incertidumbre sobre los flujos futuros de los activos**, pues éstas ya deben haberse incluido al determinar su valor razonable; por ejemplo: estimación para pérdidas de cuentas por cobrar,
- b) **no debe reconocerse un valor favorable o desfavorable por un contrato de arrendamiento de un activo que sea rentado** por el adquirido a la adquirente, puesto que la adquirente no está recuperando los derechos de uso de dicho activo, y
- c) **los activos del negocio adquirido deben valuarse con base en el uso normal de los mismos** como lo harían otros participantes en el mercado, aun cuando la adquirente no pretenda utilizarlos así o lo hará de otra manera. Por ejemplo: puede decidir no utilizar una patente de un producto que compite con uno propio.

En la adquisición, la adquirente puede estar liquidando intrínsecamente una demanda legal interpuesta por el adquirido. En tal caso, debe valuarse el valor razonable del costo que hubiera implicado liquidar dicha demanda cuyo monto debe afectar resultados al momento de la adquisición.

Al valuar los activos, debe tomarse en consideración el valor de recuperación de los mismos, ya sea mediante su uso o venta, de acuerdo con lo establecido en las normas correspondientes.

Como resultado del reconocimiento de los valores asignados a los activos y pasivos asumidos del adquirido surgen generalmente diferencias entre los valores contables y fiscales de los mismos, por lo cual debe reconocerse un efecto de impuesto a la utilidad y una participación de los trabajadores en la utilidad diferidos sobre las diferencias generadas por los nuevos valores en la fecha de adquisición modificando los montos existentes. Asimismo, debe reconocerse el efecto de pérdidas amortizables que subsistan con posterioridad a la adquisición. Lo anterior debe reconocerse de acuerdo con lo establecido en la normatividad relativa a estos temas.

» **ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS**

La adquirente debe reconocer, por separado del crédito mercantil, los activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición de negocios, que el adquirido no había reconocido al no permitirlo la normatividad. *Se considera que un activo intangible es identificable cuando posee la condición de separabilidad del activo o la condición de propiedad contractual o legal en los términos de la NIF C-8, Activos intangibles.* La identificación se utiliza para reconocer el activo intangible por separado del crédito mercantil. La valuación del activo intangible debe hacerse considerando lo indicado en la NIF C-8.

La condición de separabilidad significa que el activo intangible puede ser separado de los activos del adquirido y vendido, transferido, licenciado, rentado o intercambiado ya sea individualmente o en relación con un contrato sobre otro activo o pasivo identificado, aun cuando la adquirente no pretenda llevar a cabo alguna de las acciones anteriores.

Un activo intangible posee la condición de separabilidad cuando este tipo de activo se puede intercambiar en el mercado, aun cuando no se den transacciones frecuentes al respecto, tal como una patente que puede ser licenciada. Una lista de clientes puede ser separable si puede ser rentada a un tercero para que envíe publicidad, cuando listas similares son frecuentemente rentadas en el mercado. Sin embargo, no sería separable, si la lista de clientes está sujeta por ellos a condiciones de confidencialidad.

Un activo intangible que posee la condición de propiedad legal o contractual debe reconocerse por separado aun cuando no posea la condición de separabilidad, pues la condición de propiedad legal o contractual le da un valor individual, tal como en los casos en que:

- a) **el adquirido es un arrendatario y tiene un contrato de arrendamiento operativo** en términos muy favorables en comparación con el mercado en un centro comercial cuya afluencia se ha incrementado significativamente, que hacen que dicho contrato tenga un valor adicional, lo cual debe ser reconocido en la adquisición. Inversamente, si el adquirido es un arrendatario y tiene contratos de arrendamiento operativo con términos desfavorables, no cancelables o con fuertes penalizaciones por cancelación, debe reconocerse una provisión por este concepto,
- b) **el adquirido tiene licencias de operación, tales como concesiones, que puede operar aun cuando no pueda vender o licenciar a terceros, y**
- c) **el adquirido tiene patentes licenciadas a terceros, que no puede vender o licenciar a otros**

Un intangible no separable por sí mismo, puede serlo junto con el contrato de uso de otro; por ejemplo: el conocimiento de producción ligado al uso de una patente puede separarse junto con el de uso de la patente.

Pueden existir intangibles por definir, tales como propuestas en curso, las cuales no deben reconocerse por separado, pues estar presentando propuestas es parte del curso normal de operaciones de una entidad.

La adquirente puede estar recuperando derechos concedidos al adquirido, tales como el uso de patentes, marcas, tecnología y de otros activos, como los que están sujetos a un arrendamiento operativo. En esas circunstancias, el activo recuperado **debe valuarse considerando:**

- a) el término remanente del contrato, sin tomar en cuenta cualquier derecho a una prórroga que pueda existir,
- b) si los términos del contrato son favorables a la adquirente, tal como una patente concedida con una regalía superior a la de mercado, se considera que no existe ningún valor por la recuperación de los derechos,
- c) si los términos del contrato son desfavorables a la adquirente, tal como una patente concedida con una regalía inferior a la de mercado, el efecto desfavorable, que exceda al monto de cualquier pena convencional de cancelación a cargo de la adquirente, se considera como el valor del derecho readquirido. El monto de la pena convencional debe aplicarse a resultados.

Una vez reconocido por separado un intangible como parte de la adquisición, deben aplicarse las normas establecidas en la normatividad relativa a activos intangibles, tales como la de amortización de activos intangibles con vida definida y la de pruebas de deterioro tanto de los activos con vida definida como de los activos de vida indefinida.

» **ACTIVOS RELACIONADOS CON ACTIVIDADES DE MERCADEO**

La mayoría de los siguientes activos están sujetos a registro de las marcas, nombres comerciales, sitios de internet, etc., ante autoridades que dan protección al uso de los mismos. Su valor depende tanto de su reconocimiento en el mercado, como de que la propiedad de los mismos esté protegida para evitar usos indebidos por terceros. Al existir un derecho legal o contractual, éste puede ser valuado para ser reconocido por separado y no quedar dentro del crédito mercantil.

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Marcas registradas, nombres comerciales, marcas de servicio o certificación.	Derechos legales o contractuales
Imagen de mercado (colores de identificación, formas de empaque o diseño de empaque).	Derechos legales o contractuales
Nombres de "sitios" de Internet.	Derechos legales o contractuales
Acuerdos de no competencia (con vendedores del negocio adquirido).	Derechos contractuales

» **ACTIVOS RELACIONADOS CON LA CARTERA DE CLIENTES**

Existen ciertos activos intangibles que están relacionados con la cartera de clientes del negocio adquirido, como por ejemplo:

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Listas de clientes	Contractuales
Lista de pedidos	Contractuales

Contratos con clientes y las correspondientes relaciones con clientes	Contractuales
Relaciones no contractuales con clientes	No contractuales

» **ACTIVOS BASADOS EN CONTRATOS O DERECHOS**

Un negocio adquirido puede tener una serie de contratos o de derechos que le representarán un ingreso futuro, tales como:

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Contratos de licencia de uso, regalías y acuerdos de conservación del status quo	Contractual
Contratos de publicidad, construcción, administración, servicio o suministro	Contractual
Permisos de explotación minera, forestal o de otros recursos	Derecho legal
Contratos de arrendamiento (como arrendatario y como arrendador)	Contractual
Permisos de construcción	Derecho legal
Franquicias	Contractual
Permisos de radio y teledifusión	Derecho legal
Permisos de suministro de agua, energía, etc.	Derecho legal

CONTROL DE LOS AJUSTES DE COMPRA

Los ajustes de compra corresponden a la entidad consolidada y no a la subsidiaria, por lo cual no deben afectar los estados financieros de la subsidiaria. La entidad consolidada debe mantener un control de los mismos, como se indica en la NIF B-8, Estados financieros consolidados o combinados.

» **VALOR DE LA CONTRAPRESTACIÓN. VALUACIÓN**

Conceptos	Reconocimiento/Valuación
Los activos netos transferidos, pasivos asumidos y capital emitido por la adquirente a favor del vendedor para la adquisición deben ser	Valuados a su valor razonable, excepto por las acciones emitidas para reemplazar pagos basados en acciones del adquirido, los cuales deben valuarse de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a pagos basados en acciones.

<p>Los activos netos transferidos pueden tener un valor en libros que difiera del valor razonable con el que se entrega a los vendedores, tal como en el caso de un activo no monetario o un negocio.</p>	<p>En tal caso, la adquirente debe reconocer una ganancia o pérdida por la transferencia de dicho activo neto.</p> <p>Cuando el activo neto transferido queda en la entidad económica en lugar de haberse transferido a los dueños anteriores del adquirido, <i>No debe valuarse el activo neto transferido a su valor razonable ni reconocerse una utilidad o pérdida</i>, en virtud de que la adquirente retiene el control de los activos transferidos.</p>
<p>Instrumentos de capital emitidos como contraprestación</p>	<p>Deben reconocerse en su totalidad como capital contribuido y en ningún caso como capital ganado.</p>
<p>Instrumentos de deuda emitidos como contraprestación</p>	<p>Deben reconocerse a su valor razonable, que normalmente es su valor presente.</p> <p>Los instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o ambos, deben valuarse de acuerdo con la norma relativa.</p>
<p>En el caso de una adquisición por intercambio de acciones</p>	<p>El valor más confiable puede ser el de las acciones del negocio adquirido, si éstas cotizan en el mercado, y las de la adquirente no cotizan o tienen poca bursatilidad.</p> <p>En la valuación deben evaluarse variaciones anormales en los precios cotizados. Asimismo, deben utilizarse técnicas de valuación para obtener el valor razonable en los casos en que las acciones emitidas por la adquirente no coticen en un mercado o tengan poca bursatilidad.</p>

» ADQUISICIÓN SIN CONTRAPRESTACIÓN

En ciertos casos puede efectuarse una adquisición sin que la adquirente pague una contraprestación. Esto ocurre en ciertos casos tales como:

- a) el adquirido (anteriormente una asociada) **hace una recompra de sus acciones, lo cual incrementa la participación proporcional de la adquirente y le da control,**
- b) **desaparece una condición**, tal como un veto de un no controlador, **que le impedía ejercer control, o**
- c) **dos entidades unen una parte o la totalidad de sus negocios bajo un contrato de operación, sin transferir activos y pasivos a otra entidad, y una parte queda con el control sin restricciones de la operación.**

Los casos a y b anteriores deben reconocerse bajo el método de compra, reconociendo el monto de los activos netos identificables del negocio adquirido a la fecha en que toma el control, considerando como contraprestación el monto al que se tenía reconocida la inversión.

En el caso de una asociación por contrato en la cual una de las partes tiene control, ésta sigue reconociendo los activos aportados a su valor en libros y los recibidos en administración a su valor razonable, reconociendo la participación no controladora a dicho valor.

Un acuerdo de adquisición puede establecer una contraprestación contingente con base en hechos o transacciones específicos a ocurrir en el futuro. La contraprestación puede quedar depositada en un tercero que la entregará a la parte que corresponda.

- ✓ La contraprestación que la adquirente transfiere a cambio del negocio adquirido incluye cualquier activo o pasivo resultante de acuerdos de contraprestaciones contingentes. La adquirente debe reconocer el valor razonable de la contraprestación contingente a la fecha de adquisición como parte de la contraprestación transferida a cambio del negocio adquirido.
- ✓ La contraprestación contingente en atención a la forma en que se liquidará dicha contraprestación debe clasificarse y presentarse como pasivo o capital, de acuerdo con las normas relativas. En el caso de que la contraprestación hubiera sido pagada, sólo puede reconocerse como una cuenta por cobrar u otro activo a recibir si es probable que dicha partida sea recuperable.
- ✓ Algunos cambios en el valor razonable de la contraprestación contingente posteriores a la fecha de adquisición pueden ser el resultado de información adicional obtenida con posterioridad a esa fecha, sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de adquisición, por lo cual se consideran ajustes del periodo de valuación. Sin embargo, los cambios que resultan de eventos posteriores a la fecha de adquisición, tales como el logro de utilidades futuras, el alcanzar un precio por acción específico o el culminar una fase de un proyecto de investigación, no son ajustes del periodo de valuación.

Los cambios en el valor razonable que no son ajustes del periodo de valuación deben reconocerse como sigue:

- | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">a) la contraprestación contingente clasificada como capital no debe volver a valuarse y la liquidación subsecuente debe reconocerse dentro del capital contable, yb) la contraprestación contingente clasificada como un activo o pasivo que:<ul style="list-style-type: none">i. es un instrumento financiero debe reconocerse a su valor razonable y cualquier utilidad o pérdida resultante debe reconocerse en resultados o en otras partidas de utilidad integral según corresponda; yii. si no es un instrumento financiero debe reconocerse como un ajuste al valor del activo o pasivo correspondiente, afectando los resultados del periodo. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Si el pago de la contraprestación contingente depende de que el valor de los títulos con los que se paga la contraprestación se encuentren en un cierto valor a cierta fecha y en caso contrario se incrementará o reducirá la cantidad de títulos entregados, no hay cambio en el monto de la contraprestación, pues el valor de la misma, fijado en la fecha de adquisición, se confirma con posterioridad por el número de títulos a entregar en definitiva.

El que ciertas condiciones de pagos futuros a empleados o dueños del negocio adquirido sean una contraprestación contingente depende de la naturaleza de dichos pagos, por lo cual es necesario analizar sus motivos. Entender quién promovió dicho acuerdo y en qué momento se acordó, es útil para determinar la naturaleza del acuerdo.

Si se celebran acuerdos con empleados clave, que en ciertos casos pueden ser los mismos dueños anteriores que administraban la entidad, **las condiciones de los pagos denotarán si es un gasto posterior o una contraprestación contingente**, como sigue:

- a) si los pagos se efectúan sólo en tanto estén trabajando y los montos pagados están acordes al mercado, debe reconocerse como un gasto al pagarlos,
- b) si los pagos se efectuarán aun cuando no trabajen, en tanto no lo hagan con un competidor o para mantenerlos inactivos, debe ser una contraprestación contingente,
- c) si las cantidades que se paguen están fuera del mercado, el excedente que quede fuera del mercado debe ser una contraprestación contingente,
- d) si la fórmula del pago está basada en utilidades para quien siga trabajando, debe ser un sueldo a reconocer en gastos futuros. Si está basada en el precio de los títulos de la entidad, debe ser una contraprestación contingente, o
- e) si los accionistas del negocio adquirido, que aceptan trabajar por un periodo determinado reciben un pago mayor por acción que los otros accionistas, dicho exceso debe ser un gasto del periodo en el que se comprometieron a prestar sus servicios.

Si la adquirente liquida los pagos basados en acciones que tenían los empleados del adquirido, el costo de liquidarlos es parte de la contraprestación de adquisición. Si los sustituye por pagos basados en acciones de la entidad adquirente, se considera que hay una modificación al plan, en los términos de la norma de pagos basados en acciones, y una parte del costo de hacer la sustitución se incluye en la contraprestación y otra parte será un gasto futuro, con base en la proporción de servicios ya prestados y de servicios futuros, respectivamente.

En el caso de una sustitución de instrumentos del capital en acuerdos de pagos basados en acciones, la adquirente debe determinar la proporción del valor de los nuevos instrumentos del capital (acciones u opciones sobre acciones) que está proporcionalmente devengada a la fecha de compra y el monto por devengar, con base en el periodo remanente de adjudicación, tomando para ello el más largo del periodo original o del nuevo. *La diferencia entre la proporción devengada a la fecha de compra y el monto reconocido por el negocio adquirido es un ajuste a la contraprestación.* **La proporción por devengar debe ser reconocida como gasto o ingreso en el periodo remanente de adjudicación modificado.** El procedimiento anterior aplica tanto para pagos liquidables en efectivo como en instrumentos del capital. Los efectos de impuestos se aplican de acuerdo con la norma relativa al reconocimiento de impuestos a la utilidad.

» RECONOCIMIENTO DEL CRÉDITO MERCANTIL

Con el objeto de que el crédito mercantil del negocio adquirido se reconozca en su totalidad en la entidad económica, se requiere que se determine el monto de crédito mercantil que corresponde a la participación no controladora. Para ello debe reconocerse el valor razonable de la participación no controladora. Esto puede hacerse determinando el valor de mercado que tengan las acciones del negocio adquirido, utilizando una valuación basada en técnicas de valuación reconocidas o, en su defecto, extrapolando el valor que corresponde a la participación no controladora, en función del monto pagado

por la adquirente por la porción adquirida. *El efecto de cualquier prima de control que hubiera pagado la adquirente debe ser eliminado de la extrapolación.*

Un crédito mercantil debe reconocerse por la entidad económica cuando la suma de la contraprestación pagada en la adquisición y la participación de la no controladora, ambos valuados a su valor razonable, es mayor que el monto de los activos netos del negocio adquirido valuados de acuerdo con lo señalado en esta norma.

Cuando la compra se hace en etapas, el monto del capital que ya se tenía debe ser considerado a su valor reconocido.

» RECONOCIMIENTO DE UNA COMPRA A PRECIO DE GANGA

En el caso inusual de que la contraprestación sea inferior al valor asignado a los activos identificables y pasivos asumidos del negocio adquirido, debe revisarse la determinación de los valores de estas partidas. *En caso de que el efecto persista, debe considerarse que los activos netos del negocio adquirido están valuados a un valor superior al de la contraprestación. En este caso, debe ajustarse el valor de los activos netos al valor de la contraprestación en virtud de que este último se considera el valor razonable de la transacción, pues corresponde al determinado para efectuar la transacción entre dos partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia.* Consecuentemente, el valor de los activos netos del negocio adquirido debe ser igual a la suma de la contraprestación y de la participación no controladora valuados a su valor razonable, ya que ése fue el valor razonable de intercambio de la transacción.

Activos Netos del negocio adquirido = suma de la contraprestación más la participación no controladora del negocio adquirido

El ajuste a los valores en tal situación debe aplicarse reduciendo el valor de ciertos activos del negocio adquirido hasta agotarlos, ajustándolos en el siguiente orden:

- a) los valores de los activos intangibles, empezando por los que se están reconociendo en el proceso de adquisición. Posteriormente, deben afectarse otros activos intangibles que el adquirido había reconocido, tales como pagos efectuados para comprar patentes, franquicias, concesiones, etcétera.
- b) el valor de los activos no monetarios de largo plazo tangibles, tales como las propiedades, planta y equipo, aplicando el ajuste a prorrata a los valores asignados, excepto por los disponibles para venta, y
- c) el valor de otros activos no monetarios a largo plazo, tales como inversiones permanentes.

Una vez agotados los activos no monetarios a largo plazo antes mencionados, **el remanente debe reconocerse como una ganancia en compra en el estado de resultado integral.** Este remanente se origina generalmente por problemas financieros u operativos del vendedor, los cuales deben identificarse y revelarse para respaldar la razón de la ganancia.

» DETERMINACIÓN DE LO INCLUIDO EN LA COMPRA

En una adquisición sólo deben reconocerse los activos netos del negocio adquirido y la correspondiente contraprestación y participación no controladora. Los pagos por otros conceptos deben reconocerse por separado, pues no representan parte del valor de lo adquirido.

Por lo tanto, los gastos que haya erogado la adquirente en relación con la adquisición, tales como honorarios de asesores, estudios de mercado o costos de emisión de capital o deuda, no deben formar parte de la contraprestación por tres motivos:

- a) no forman parte de la contraprestación recibida por los dueños anteriores,
- b) en el proceso normal de expansión de una entidad se incurren gastos similares, tales como estudios de mercado para establecer una nueva planta industrial u honorarios de asesores cuando se establece una nueva operación, y
- c) los costos de registro y emisión de capital deben reconocerse netos de su efecto de impuestos a la utilidad y participación de los trabajadores en las utilidades, como una disminución del capital emitido, dado que son costos directamente atribuibles a una transacción de emitir capital, que de otra manera no hubieran sido incurridos.

Algunos de los factores que deben tomarse en consideración para determinar si una transacción es parte del intercambio o debe segregarse son:

a) motivo. Evaluar si es parte de la contraprestación y de los activos netos del negocio adquirido o si fue en beneficio sólo de la adquirente. Si el pago no es a los dueños anteriores, pero es parte de la transacción acordada con el vendedor, tal como un pago a la administración saliente, sí es parte de la contraprestación;

b) quién la inició. Si la transacción colateral la inició la adquirente, es muy probable que sólo le beneficie a ésta, si no representa un pago a los dueños anteriores o a su administración. Por otra parte, si la inicia el vendedor es generalmente una adición a la contraprestación; o

c) oportunidad de la transacción. Si se realizan transacciones entre la adquirente y el adquirido durante el periodo de la negociación, tales como gastos importantes para que el adquirido empiece a distribuir productos de la adquirente, éstos representan un gasto y no parte de la contraprestación.

Por lo tanto, pueden existir ciertas transacciones colaterales que benefician únicamente a la adquirente, las cuales deben segregarse, tales como:

- a) liquidación de situaciones contractuales o no contractuales existentes entre ambos, por ejemplo, una reclamación anterior del adquirido a la adquirente,
- b) acuerdos de remuneración a empleados o dueños anteriores por servicios futuros, o
- c) reembolso al vendedor de gastos efectuados por ellos con motivo de la transacción.

» COMPRA EN ETAPAS

Cuando una entidad adquiere una participación en una asociada y en una transacción posterior adquiere una participación adicional que le da el control sobre la nueva subsidiaria se conoce generalmente como compra en etapas.

En estas circunstancias, **el monto que se ha reconocido como valor de la inversión en la asociada hasta la fecha en que se toma el control se considera como el valor de la contraprestación por las participaciones adquiridas con anterioridad.** Este valor debe estar por tanto integrado por las contraprestaciones pagadas con anterioridad, ajustado por las depreciaciones o amortizaciones de activos identificados en cada una de las adquisiciones y deterioro de crédito mercantil en su caso, así como por los ajustes derivados de aplicar el método de participación a la inversión correspondiente.

Una vez que se ha adquirido el control de la subsidiaria, cualquier cambio en la participación que se tenga de la subsidiaria sin perder el control, debe reconocerse como una transacción de capital, tal como lo indica la normatividad relativa a la consolidación de estados financieros, y no se aplicarán las normas de esta NIF, puesto que el negocio ya fue adquirido.

Sin embargo, es posible que una entidad haga una oferta por cierto número de acciones de un negocio, por un determinado monto por acción y plazo para aceptación de la oferta. Aun cuando en un momento en ese plazo se obtenga el número de acciones que dan el control, se considera que la etapa de compra no ha terminado sino que continúa hasta que vence el plazo de la oferta, por lo cual las compras que ocurran en dicho plazo se consideran todas como una sola compra.

» PERIODO DE VALUACIÓN

En ocasiones el reconocimiento de la adquisición no se ha completado al cierre del ejercicio, por lo cual la entidad adquirente debe revelar qué aspectos de la adquisición no han sido reconocidos en su totalidad, haciendo la mejor estimación de ellos al cierre. El reconocimiento debe ser completado dentro de un periodo de valuación, el cual termina cuando la adquirente ha obtenido toda la información para reconocer la adquisición. Ese periodo no debe exceder de un año a partir de la fecha de adquisición.

El periodo de valuación es, por tanto, un periodo que sea suficiente para identificar y valorar:

- ✓ los activos identificables y los pasivos asumidos del negocio adquirido, así como la participación no controladora,
- ✓ la contraprestación pagada o el importe utilizado para determinar el crédito mercantil,
- ✓ la participación adquirida con antelación, en el caso de una compra en etapas, y
- ✓ el monto del crédito mercantil o de la ganga generado en la adquisición.

Por lo tanto, **debe evaluarse la información posterior y los eventos posteriores a la adquisición, para determinar si existen hechos o circunstancias, que se determine ya existían a la fecha de adquisición y ameritan un ajuste a los montos reconocidos de la adquisición, que representan una modificación al crédito mercantil o a la ganga que se reconoció provisionalmente.** Éstos serán más evidentes y proporcionarán información más confiable entre más cerca se encuentren de la fecha de compra. Los ajustes deben reconocerse con efectos retrospectivos a la fecha de adquisición, ajustando también efectos colaterales, tal como la depreciación o amortización reconocida desde la fecha de adquisición. Esto puede modificar la información comparativa.

En caso de que se detecte que hubo un error después del periodo de valuación, la entidad debe corregir retrospectivamente los montos que se reconocieron en la adquisición en los términos de la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores. Por otra parte, cualquier cambio en estimación, tal como una modificación de un pasivo contingente que fue reconocido sobre la mejor estimación a la fecha de compra, debe afectar los resultados del ejercicio en que la modificación se determina.

» RECONOCIMIENTO DE EFECTOS POSTERIORES

Una vez reconocida la adquisición, los activos y pasivos resultantes de la misma deben seguirse reconociendo con base en las NIF correspondientes. Existen ciertos casos especiales cuyo reconocimiento debe ser como sigue:

- a) **un activo intangible que resulte de un derecho readquirido debe amortizarse en el plazo del contrato original con el negocio adquirido**, aun cuando dicho derecho se ceda a otra parte por un plazo mayor. Si se vende, la parte no amortizada debe considerarse como parte del costo de dicha venta;
- b) **la provisión reconocida a la fecha de adquisición derivada de un pasivo contingente de la adquirida debe seguir siendo reconocida hasta que se liquide, se cancele o expire**, por el monto mayor de las distintas estimaciones del desembolso necesario para liquidar la obligación presente; tratándose de un activo contingente, se debe reconocer a medida que se devengue;
- c) **los activos por indemnización deben seguirse reconociendo sobre la misma base sobre la que se reconoce el pasivo o el ajuste al activo indemnizable**, considerando los términos contractuales de la indemnización y cualquier cambio en el valor razonable de la misma; y
- d) **los cambios en el valor de una contraprestación contingente que no sean un ajuste a la adquisición en el periodo de valuación, deben afectar los resultados del periodo**, excepto por una contraprestación relativa al valor de los instrumentos de capital emitidos para la adquisición, cuyo efecto se reconoce en el capital.

NIF que son importantes para el reconocimiento posterior de los efectos de una adquisición son:

- a) NIF B-8, **Estados financieros consolidados o combinados**, especialmente en el reconocimiento de los cambios en la participación controladora y no controladora,
- b) NIF C-8, **Activos intangibles**, en cuanto a la amortización de activos intangibles de vida definida adquiridos,
- c) NIF C-9, **Provisiones, contingencias y compromisos**, en relación con la valuación de pasivos contingentes reconocidos,
- d) Boletín C-15, **Deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición**, en relación con la evaluación posterior del valor de los mismos,
- e) NIF D-4, **Impuestos a la utilidad**, para el reconocimiento de efectos de impuestos sobre los activos y pasivos del negocio adquirido, y
- f) NIF D-8, **Pagos basados en acciones**, para el reconocimiento de los pagos basados en acciones a empleados del negocio adquirido que continuarán laborando en la entidad.

» ENTIDADES SIN DUEÑOS DE CAPITAL

Existen ciertas entidades en las cuales los dueños lo son temporalmente o en tanto conserven cierta situación con respecto a la sociedad. Tal es el caso de las sociedades mutualistas o cooperativas en las cuales los dueños son también clientes de las mismas y reciben un dividendo en proporción a sus compras del ejercicio o son proveedores y lo obtienen en atención al monto de lo proveído. Sin embargo, **los dueños no tienen una participación en el capital que puedan vender.**

Puede darse el caso, sin embargo, de que una sociedad mutualista adquiera a otra mutualista que se le une, tomando control de su administración y uniendo sus operaciones. Por ejemplo, una mutualista que opera en una ciudad puede tomar control de otra que realiza actividades similares en otra ciudad.

En estas transacciones el valor razonable de los activos netos del adquirido en la unión debe ser el que permite reconocer en la adquirente el monto de los activos identificables y los pasivos asumidos del adquirido. El valor razonable del adquirido debe considerarse como un capital aportado en la adquirente. Si el valor razonable del adquirido es superior al de sus activos netos, se considera que se genera un crédito mercantil.

La valuación de los activos netos en una sociedad de este tipo debe hacerse tomando en cuenta los flujos de efectivo que pueden generar en el futuro. Pueden existir ciertos activos intangibles que deben reconocerse sobre la base de la generación de un flujo adicional futuro, tales como marcas o patentes, atendiendo a las normas relativas a activos intangibles. Sin embargo, si el objeto de la sociedad es vender productos o prestar servicios a sus dueños, debe considerarse que estas transacciones se hacen a un precio reducido, en beneficio directo de sus dueños.

En el caso de que una sociedad de este tipo adquiera una entidad que emite instrumentos de su capital, debe aplicar el método de compra establecido en esta NIF.

» **NORMAS DE PRESENTACIÓN**

Los activos y pasivos asumidos en una adquisición deben reconocerse de acuerdo con lo indicado en la NIF relativa a cada partida. Las siguientes partidas se presentarán como sigue:

- a) el crédito mercantil debe presentarse como último renglón del activo, neto de cualquier deterioro reconocido, y
- b) la ganancia en compra, de haberla, debe presentarse en la utilidad o pérdida neta en el estado de resultado integral.

» **NORMAS DE REVELACIÓN**

Debe revelarse la información necesaria que permita evaluar la naturaleza y efecto financiero de una adquisición que ocurra en el periodo o después de la fecha de los estados financieros y antes de su aprobación para ser emitidos. Para cumplir con lo anterior debe revelarse información relevante a la fecha de adquisición sobre:

- a) nombre y descripción del negocio adquirido;
- b) fecha de adquisición;
- c) porcentaje de participación con derecho a voto adquirido;
- d) motivo principal de la adquisición y cómo se adquirió el control;
- e) principales factores que originan el crédito mercantil, tales como sinergias con otros negocios, activos intangibles no separables y otros factores;
- f) monto reconocido de contraprestaciones contingentes y activos de indemnización, descripción del acuerdo y bases para determinar el monto reconocido, un estimado del rango a pagar o recuperar o, de no poder estimarse, razón para ello y si el máximo a pagar no está limitado;
- g) valor razonable de los grupos importantes de las cuentas por cobrar adquiridas, indicando su valor nominal y la mejor estimación de lo no cobrable;
- h) monto reconocido de cada grupo importante de activos y pasivos;

- i) las bases sobre las cuales se reconocen pasivos contingentes a la fecha de adquisición;
- j) monto del crédito mercantil y efectos fiscales que puede tener;
- k) descripción de cualquier transacción colateral efectuada, su monto, cómo se determinó el monto por liquidar de una relación preexistente, y cómo se reconoció;
- l) monto de los costos de adquisición, cuentas de resultados que se afectaron y costo de emisión de instrumentos de capital o deuda, relacionados con la adquisición y cómo se reconocieron;
- m) monto de cualquier ganancia por la adquisición, cómo se reconoció y una descripción de las circunstancias que la generaron;
- n) base de valuación de la participación no controladora a la fecha de compra y las técnicas de valuación y supuestos utilizados para reconocerla, así como el monto del crédito mercantil que corresponde a la participación no controladora;
- o) el valor de la participación que tenía la adquirente con anterioridad a la fecha de adquisición en una adquisición por etapas;
- p) el monto del ingreso y de la utilidad o pérdida neta que contribuye el negocio adquirido en el periodo de su adquisición y cuáles hubieran sido estos montos si las adquisiciones se hubieran efectuado al principio del ejercicio; y
- q) si se ha hecho una oferta para adquirir en un cierto plazo y precio las acciones de una entidad, indicar el plazo, el precio de la oferta, el porcentaje de acciones por la cual se ha hecho la oferta y el porcentaje que se ha adquirido a la fecha de los estados financieros y a la fecha de emisión de los mismos.

Las revelaciones anteriores pueden hacerse por el conjunto de adquisiciones efectuadas durante el periodo, en caso de que éstas individualmente no sean significativas. Si alguna revelación no puede efectuarse por ser impráctico, debe indicarse la razón de ello. Si no se ha completado el proceso de reconocimiento, debe indicarse el porqué, qué montos se han reconocido sobre una base provisional y una estimación de los efectos por reconocer.

Debe revelarse la información que permita evaluar los efectos de los ajustes relevantes reconocidos en el periodo que se refieren a adquisiciones que ocurrieron en el periodo anterior. Para ello debe revelarse:

- a) por las adquisiciones cuyo reconocimiento inicial de ciertos activos, pasivos, participación no controladora u otras partidas importantes no se ha completado, indicar las razones por las cuales el reconocimiento no se ha completado, las partidas pendientes de completar y la naturaleza y monto de los ajustes por valuación reconocidos en el periodo;
- b) el cambio en los montos reconocidos y diferencias contra lo liquidado o recuperado en el periodo, cambios en el rango de posibilidades de liquidación o recuperación y motivos de los cambios y técnicas y modelos de valuación utilizados, en tanto se termina de liquidar una contraprestación contingente o de recuperar un activo de indemnización;
- c) la información requerida en la norma relativa a pasivos contingentes sobre los pasivos contingentes reconocidos y no reconocidos;

- d) el movimiento del saldo inicial al final del crédito mercantil, destacando deterioros reconocidos en el ejercicio, créditos mercantiles reconocidos en el periodo, efectos de impuestos a la utilidad, monto de crédito mercantil de grupos de activos transferidos a disponibles para venta y otros movimientos relevantes; y
- e) monto y naturaleza de cualquier utilidad o pérdida reconocida en el periodo relacionada con activos o pasivos de una adquisición efectuada en el periodo o periodos anteriores, que sea relevante.

» EJEMPLO

Ejemplo de nomas de revelación de adquisición de negocios del Grupo Bimbo, S.A.B. de C.V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

GRUPO BIMBO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS

(En millones de pesos mexicanos, excepto cuando así se indique)

1. ACTIVIDADES Y EVENTOS IMPORTANTES

Actividades - Grupo Bimbo, S.A.B. de C.V. y Subsidiarias ("Grupo Bimbo" o "la Compañía") es una entidad mexicana, dedicada principalmente a la producción, distribución y venta de pan de caja fresco y congelado, bollos, galletas, pastelitos, "muffins", "bagels", tortillas, botanas saladas y confitería.

La Compañía opera en distintas áreas geográficas que representan los segmentos de reporte que utiliza y que son México, Norteamérica, Latinoamérica y Europa, Asia y África ("EAA").

EVENTOS IMPORTANTES

ADQUISICIONES 2019

ADQUISICIÓN MR. BAGELS

El 6 de agosto de 2019, la Compañía adquirió, mediante su subsidiaria Grupo Bimbo UK Limited, el negocio de "bagels" a Mr. Bagel's Limited, por un monto de 4 millones de libras esterlinas, equivalentes a \$94; esta compra comprende principalmente equipos de manufacturas e inventarios.

ACUERDO DE COMPRA

Con fecha 1 de octubre de 2019, la Compañía llegó a un acuerdo para adquirir la planta de Paterna de Cerealto Siro Foods en Valencia, España; dedicada a la elaboración de pan de molde y bollería salada. Esta adquisición está sujeta a la autorización de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

ADQUISICIONES 2018

ADQUISICIÓN DE MANKATTAN GROUP ("MANKATTAN")

El 28 de junio de 2018, la Compañía adquirió la marca Mankattan y el 100% de las acciones de Mankattan, por 200 millones de dólares estadounidenses, a través de su subsidiaria Bimbo QSR B.V. (antes East Balt B.V.), los cuales fueron pagados como sigue:

	MILLONES DE DÓLARES ESTADOUNIDENSES	PESOS MEXICANOS
Monto total de la operación	200 \$	3,985
Adquisición de marcas	(19) \$	(368)
Pasivos asumidos	(23) \$	(466)
Depósitos en garantía	(11) \$	(230)
Importe pagado en la operación	147 \$	2,921

Mankattan, produce y distribuye pan empacado, pastelitos, bollería y “Yudane” (un pan para sándwich estilo japonés), entre otros productos, a clientes del canal moderno, tradicional y de comida rápida (“QSR”, por sus siglas en inglés). Mankattan cuenta y opera cuatro compañías, las cuales distribuyen sus productos a los mercados de Beijing, Shanghai, Sichuan, Guangdong y zonas conurbadas.

Mankattan, produce y distribuye pan empacado, pastelitos, bollería y “Yudane” (un pan para sándwich estilo japonés), entre otros productos, a clientes del canal moderno, tradicional y de comida rápida (“QSR”, por sus siglas en inglés). Mankattan cuenta y opera cuatro compañías, las cuales distribuyen sus productos a los mercados de Beijing, Shanghai, Sichuan, Guangdong y zonas conurbadas.

Esta adquisición complementa la operación actual en China, en términos de productos con marca y negocios de QSR. Asimismo, representa una oportunidad para crear sinergias significativas, especialmente en el norte de China, mediante la optimización de la cadena de suministro para servir mejor a más consumidores.

La Compañía reconoció \$66 como gastos de la transacción, registrados en gastos de integración.

FUENTES DE FINANCIAMIENTO

Para esta adquisición se utilizaron los recursos obtenidos en la emisión del instrumento de capital realizada el 17 de abril de 2018.

EFFECTOS CONTABLES DE LA ADQUISICIÓN DE MANKATTAN

El proceso de valuación y registro de la adquisición se realizó de conformidad con la NIIF 3 Combinaciones de negocios. En la siguiente tabla se resumen los valores razonables de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos que se reconocieron por la adquisición realizada el 28 de junio de 2018 al tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción:

	VALOR RAZONABLE PRELIMINAR	AJUSTES PPA	VALOR RAZONABLE FINAL
Importe pagado en la operación	\$ 2,921	\$ -	\$ 2,921
Montos reconocidos de los activos identificables y pasivos asumidos:			
Efectivo y equivalentes de efectivo	235	-	235
Cuentas por cobrar	581	-	581
Inventarios	79	-	79
Propiedades, planta y equipo	682	290	972
Activos intangibles identificables	628	-	628
Otros activos	46	-	46

Total activos identificables	2,251	290	2,541
Crédito mercantil	2,050	(290)	1,760
Total activos adquiridos	4,301	-	4,301
Total pasivos asumidos	1,380	-	1,380
Valor de la inversión adquirida	\$ 2,921	\$ -	\$ 2,921

El crédito mercantil resultante de esta adquisición se asignó al segmento EAA y representa principalmente sinergias esperadas por la combinación de la operación preexistente en China.

ADQUISICIÓN DE INTERNATIONAL BAKERY S.A.C.

El de 27 marzo de 2018, la Compañía adquirió, mediante su subsidiaria Panificadora Bimbo del Perú, S.A. y Bimbo Holanda B.V., el 100% de las acciones de International Bakery, S.A.C., por un monto de 7.8 millones de dólares estadounidenses, equivalentes a \$143, los cuales fueron pagados el 2 de abril de 2018.

International Bakery produce y distribuye pan, bollos, panqué, “muffins” y turrone, entre otros productos, a clientes del canal moderno y de comida rápida; cuenta con 350 colaboradores.

ADQUISICIÓN DE NEGOCIO EN COLOMBIA

El 31 de mayo de 2018, la Entidad adquirió, mediante su subsidiaria Bimbo de Colombia, S.A., el negocio de arepas a El Paisa, S.A.S., por un monto de 2.6 millones de dólares estadounidenses, equivalentes a \$52; esta compra comprende principalmente propiedades, plantas, equipo, inventarios, marcas, relaciones con clientes y acuerdo de no competencia.

ADQUISICIÓN DE ALIMENTOS NUTRA BIEN S.A.

El 17 de diciembre de 2018, la Compañía adquirió, a través de su subsidiaria Ideal, S.A., el 100% de las acciones de Alimentos Nutra Bien, S.A. por un monto de 36.7 millones de dólares estadounidenses, equivalentes a \$743. Dicha compañía es un productor relevante de panes artesanales utilizando ingredientes naturales, no modificados genéticamente e ingredientes orgánicos certificados; esta adquisición fortalece la presencia en el mercado chileno.

EFFECTOS CONTABLES DE LAS ADQUISICIONES

El proceso de valuación y registro de la adquisición del negocio del Paisa en Colombia e International Bakery se concluyó en el año 2018.

El proceso de valuación y registro de la adquisición del negocio Alimentos Nutrabien, S.A. en Chile, se concluyó en el año 2019.

En la siguiente tabla se resumen los valores razonables de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos que se reconocieron al momento de realizar las adquisiciones al tipo de cambio vigente a esa fecha:

FECHA DE LA ADQUISICIÓN	INTERNATIONAL BAKERY 27 DE MARZO		EL PAISA 31 DE MAYO		ALIMENTOS NUTRABIEN 17 DE DICIEMBRE	
Importe pagado en la operación (1)	\$	137	\$	52	\$	750
Montos reconocidos de los activos identificables y pasivos asumidos:						
Efectivo y equivalente de efectivo		5		-		19
Cuentas por cobrar		29		-		406
Inventarios		7		1		20
Propiedades, planta y equipo		21		11		248
Activos intangibles identificables		58		29		306
Otros activos		5		-		-
Total de activos identificables		125		41		999
Crédito mercantil ⁽⁴⁾		101		11		204
Total de activos adquiridos:		226		52		1,203
Pasivos a corto plazo		67		-		396
Pasivos a largo plazo		22		-		57
Total de pasivos asumidos		89		-		453
Valor de la inversión adquirida	\$	137	\$	52	\$	750

⁽⁴⁾ Incluye ajustes al precio de compra efectuados durante el año 2019, en la adquisición de International Bakery y Alimentos Nutrabien.

El crédito mercantil resultante de estas adquisiciones se asignó al segmento Latinoamérica y representa principalmente sinergias esperadas por la combinación de las operaciones pre-existentes en dichos países.

3. RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES

n) Activos intangibles

Se integran principalmente por marcas y relaciones con clientes derivados de la adquisición de negocios en el extranjero los cuales se reconocen al costo de adquisición. El costo de activos intangibles adquiridos a través de una combinación de negocios es el de su valor razonable a la fecha de adquisición y se reconocen separadamente del crédito mercantil. Posteriormente se valúan a su costo menos amortización y pérdidas por deterioro acumuladas. Los activos intangibles generados internamente, excepto por los costos de desarrollo, no se capitalizan y se reconocen como gastos en resultados del periodo en el que se incurren.

Los activos intangibles se consideran como de vida definida o indefinida, en función de los términos contractuales al momento de la adquisición. Las marcas se consideran de vida indefinida cuando se adquiere su propiedad, de lo contrario se amortizan.

Los activos de vida definida se amortizan bajo el método de línea recta durante su vida estimada y cuando existen indicios, se prueban para deterioro. Los métodos de amortización y la vida útil de los activos se revisan y ajustan, de ser necesario, a la fecha de cada estado de situación financiera. La amortización se carga a resultados en el rubro de gastos generales.

Los activos de vida indefinida no se amortizan, pero se sujetan, cuando menos anualmente, a pruebas de deterioro. Las características de un activo intangible con vida indefinida se revisan de forma anual para determinar si la condición de vida indefinida continúa siendo razonable. Si no es así, el cambio en la evaluación de vida útil indefinida a definida se realiza de forma prospectiva.

o) Deterioro de activos tangibles e intangibles excluyendo el crédito mercantil

Anualmente, la Compañía revisa los valores en libros de sus activos tangibles e intangibles, incluyendo los activos por derechos de uso, a fin de determinar si existen indicios de que estos activos han sufrido alguna pérdida por deterioro. Si existe algún indicio, se calcula el monto recuperable del activo a fin de determinar, en su caso, el alcance de la pérdida por deterioro. Cuando no es posible estimar el monto recuperable de un activo individual, la Compañía estima el monto recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece dicho activo. Cuando se puede identificar una base razonable y consistente de distribución, los activos corporativos también se asignan a las unidades generadoras de efectivo individuales, o de lo contrario, se asignan al menor nivel de unidades generadoras de efectivo para las cuales se puede identificar una base de distribución razonable y consistente.

Los activos intangibles con una vida útil indefinida o no disponibles para su uso, se sujetan a pruebas para efectos de deterioro al menos cada año y siempre que exista un indicio de que el activo podría haberse deteriorado.

El monto recuperable es el mayor entre el valor razonable menos el costo de disposición y el valor en uso. Al evaluar el valor en uso, los flujos de efectivo futuros estimados se descuentan a su valor presente utilizando una tasa de descuento antes de impuestos que refleje la evaluación actual del mercado respecto al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del activo para el cual no se han ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros.

Si se estima que el monto recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es menor que su valor en libros, entonces dicho valor se reduce a su monto recuperable. Las pérdidas por deterioro se reconocen inmediatamente en los resultados de la Compañía.

Anualmente cuando existen indicios de que el valor del activo ha aumentado significativamente, como consecuencia de cambios en el entorno legal, económico, tecnológico, de mercado o por incrementos en las tasas de interés que afectan la tasa de descuento usada en periodos anteriores para calcular el valor en uso del activo, la Compañía evalúa el nuevo importe recuperable del activo, para determinar el importe de reversión del deterioro acumulado.

Posteriormente, cuando una pérdida por deterioro se revierte, el valor en libros del activo o unidad generadora de efectivo se incrementa al valor estimado revisado de su monto recuperable, de tal manera que el valor en libros ajustado no exceda el valor en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro en años anteriores. La reversión de una pérdida por deterioro se reconoce inmediatamente en el estado de resultados.

p) Crédito mercantil

El crédito mercantil que surge por la adquisición de un negocio se reconoce al costo determinado a la fecha de adquisición del negocio como se explica en la nota de política de combinación de negocios, menos las pérdidas acumuladas por deterioro. (ver Nota 12).

Para fines de evaluar el deterioro, el crédito mercantil se asigna a cada unidad generadora de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo que se espera serán beneficiadas por las sinergias de la combinación.

Las unidades generadoras de efectivo a las que se ha asignado crédito mercantil se prueban para deterioro anualmente, o con mayor frecuencia cuando existen indicios de que la unidad pueda estar deteriorada. Si el monto recuperable de la unidad generadora de efectivo es menor a su valor en libros, la pérdida por deterioro se asigna primero para reducir el valor en libros de cualquier crédito mercantil asignado a la unidad y posteriormente a los otros activos de la unidad de manera prorrateada y con base en el valor en libros de cada activo dentro de la unidad. Cualquier pérdida por deterioro del crédito mercantil se reconoce directamente. Una vez reconocida una pérdida por deterioro del crédito mercantil esta no puede ser reversada en periodos posteriores.

Al disponer de la unidad generadora de efectivo relevante, el monto de crédito mercantil atribuible remanente se incluye en la determinación de la utilidad o pérdida al momento de la disposición.

La política de la Compañía para el crédito mercantil que surge de la adquisición de una asociada se describe en la Nota 3m.

w) Reconocimiento de ingresos

Los principales ingresos ordinarios provienen de contratos con clientes por la venta de productos y se reconocen cuando el control de los mismo se transfiere al cliente, ya que la obligación de desempeño se satisface en este momento, y se recibe el derecho sobre la totalidad de la contraprestación a la que la Compañía espera recibir a cambio de dichos productos por parte del cliente. Al determinar el precio de la transacción, la Compañía considera los efectos de contraprestaciones variables (por ejemplo, derechos de cambio de producto y descuentos). Los pagos efectuados a clientes por concepto de servicios comerciales se reconocen como gastos de distribución y venta.

DERECHOS DE CAMBIO DE PRODUCTO

Ciertos contratos proporcionan al cliente el derecho de cambio de los productos dentro de un periodo determinado. La Compañía utiliza el método de valor esperado para estimar los bienes que serán devueltos, por ser el método que mejor estima el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la Compañía. Para los bienes que se espera que se devuelvan, la Compañía reconoce un pasivo por reembolso del ingreso que estima realizar.

DESCUENTOS OTORGADOS A CLIENTES

La Compañía ofrece descuentos a determinados clientes cuando se cumplen las condiciones establecidas en los contratos. Los descuentos se deducen de las cantidades a pagar por el cliente. La Compañía aplica el método del monto más probable para los contratos con un solo umbral de volumen de descuentos y el método de valor esperado para los contratos con más de un descuento.

12. CRÉDITO MERCANTIL

La integración del crédito mercantil por área geográfica es la siguiente:

	2019	2018	2017
Crédito mercantil:			
México	\$ 1,471	\$ 1,470	\$ 1,334
Norteamérica	59,950	61,952	63,305
EAA	10,444	11,240	8,063
Latinoamérica	3,019	3,461	3,038
	74,884	78,123	75,740
	2019	2018	2017
Deterioro acumulado:			
México	\$ (577)	\$ (569)	\$ (560)
Norteamérica	(6,122)	(6,389)	(6,229)
EAA	(3,488)	(3,696)	(3,467)
Latinoamérica	(1,905)	(1,956)	(2,058)
	(12,090)	(12,610)	(12,314)
	\$ 62,794	\$ 65,513	\$ 63,426

Los movimientos del crédito mercantil durante los años de 2019, 2018 y 2017, fueron los siguientes:

	2019	2018	2017
Saldo al 1 de enero	\$ 65,513	\$ 63,426	\$ 62,884
Adquisiciones por combinaciones de negocios (Nota 1)	35	2,663	4,518
Deterioro	(17)	(331)	(389)
Trasposos	34	-	-
Reclasificaciones principalmente por ajustes a los valores de combinaciones de negocios	(512)	1,784	(3,216)
Efectos por conversión	(2,259)	(2,029)	(371)
Saldo al 31 de diciembre	\$ 62,794	\$ 65,513	\$ 63,426

Los movimientos de las pérdidas acumuladas por deterioro al 31 de diciembre de 2019, 2018 y 2017, son como siguen:

Los movimientos de las pérdidas acumuladas por deterioro al 31 de diciembre de 2019, 2018 y 2017, son como siguen:

	2019	2018	2017
Saldo al 1 de enero	\$ 12,610	\$ 12,314	\$ 8,476
Deterioro del año	17	331	389
Reclasificaciones principalmente por ajustes a los valores de adquisiciones	-	-	3,216
Efectos por conversión	(537)	(35)	233
Saldo al 31 de diciembre	\$ 12,090	\$ 12,610	\$ 12,314

Caso No. 1 – Adquisición con efectivo

El 30 de junio de 200X, la Entidad A adquiere el 70% de las acciones de la Entidad B. El valor de la contraprestación pagada es de \$2,100.

Los balances generales condensados de las entidades A y B a dicha fecha, así como los supuestos utilizados, se presentan a continuación:

Balances generales al 30 de junio de 200X (miles de pesos)

Balances generales al 30 de junio de 200X (miles de pesos)		
Concepto	Entidad A	Entidad B
ACTIVO		
Circulante	\$4,900	\$950
Propiedades, planta y equipo	4,500	2,700
Otros activos	100	50
Total de activos	\$9,500	\$3,700
PASIVO		
Circulante	\$1,050	\$1,550
Beneficios laborales	400	250
Pasivos a largo plazo	150	100
Préstamo a largo plazo	2,100	
Total del pasivo	\$3,700	\$1,900
CAPITAL Social	\$2,000	\$1,000
Utilidades acumuladas	3,800	800
Total del pasivo y capital	\$9,500	\$3,700

Supuestos:

- a) el objetivo de la adquisición es el de tener acceso a las fábricas y red de distribución que la Entidad B tiene en una parte del país, donde no opera la Entidad A;
- b) la Entidad B tiene varias marcas que se considera pueden explotarse en el territorio de la Entidad A. Se estima el valor de dichas marcas en \$400;
- c) la Entidad B tiene licenciada una marca de la Entidad A, que se estima tiene un valor de \$70 y por el cual se negocia la rescisión del contrato en \$80, no incluidos en el precio de compra;
- d) la transacción se pacta en efectivo, siendo el precio de compra de \$2,100;
- e) la Entidad A ha obtenido un préstamo a largo plazo de \$2,100 para financiar la adquisición;
- f) las propiedades, planta y equipo de la entidad B tienen un valor razonable superior al valor en libros de \$900;
- g) la porción de la provisión no reconocida de los beneficios laborales de la entidad B, la cual se encuentra pendiente de amortizar, asciende a \$150;
- h) la tasa total de impuestos a la utilidad es de 30%; y
- i) se considera que no existió un efecto de prima de control, para valuar la participación no controladora.

Los ajustes a las cifras que presenta la entidad B serian como sigue:

Entidad B. Hoja de trabajo de la adquisición				
Concepto	Entidad B		Ajustes	Ajustado
ACTIVO				
Circulante	\$950	a)	80	1030
Propiedades, planta y equipo	2,700	b)	900	3600
Marcas		b)	400	400
Crédito Mercantil		b)	395	395
Otros activos	50			50
Total de activos	\$3,700		1775	5475
PASIVO				
Circulante	\$1,550			1550
Beneficios laborales	250	b)	150	400
Pasivos a largo plazo	100	e)	369	469
Total del pasivo	\$1,900		519	2419
CAPITAL				
Capital Social	\$1,000	c)	(300)	700
Utilidades acumuladas	800	c)	(240)	560
		d)	879	879
		c)	917	917
Total del pasivo y capital	\$3,700		1775	5475

Descripción de los ajustes

Los ajustes reconocidos en la adquisición son los siguientes:

a) Ingreso por la liquidación del contrato de uso de marca	\$80
Menos: efecto de impuestos	(24)
Valor neto de liquidación	\$56
Descripción de los ajustes	
b) Ajustes de adquisición:	
Reconocimiento del valor razonable de las propiedades, planta y equipo	\$900
Reconocimiento de las marcas	400
Reconocimiento de beneficios laborales a su valor razonable, eliminando las partidas por amortizar	(150)
Efecto de impuestos $[(900 + 400 - 150) * 30\%]$	(345)
Ajuste al valor de activos netos identificables del adquirido	805
Activos netos según libros	1,800
Valor ajustado de los activos identificables y pasivos asumidos del negocio adquirido	2605
Precio de compra extrapolado al total de las acciones de la Entidad B (\$2,100/70%)	3000
Crédito mercantil total	395
del cual corresponde 70% al controlador,	276
y 30% a la parte no controladora	119

c) Reconocimiento de la participación no controladora:	
30% del ajuste de valor de activos netos del adquirido	241
30% del efecto neto de liquidación de uso de marca	17
30% del crédito mercantil	119
30% del capital social	300
30% de las utilidades acumuladas	240

d) Efecto en la participación controladora de los ajustes de compra:	
70% del valor neto de los activos netos del adquirido	564
70% del efecto neto de liquidación de uso de marca	39
70% del crédito mercantil	276
	879
e) Efecto de impuestos:	
De ajuste de activos netos identificables del adquirido	345
De liquidación de uso de marcas	24
	369

Los efectos anteriores no son reconocidos en los estados financieros del negocio adquirido, excepto por el relativo al inciso a), que sí corresponde a una transacción: Los demás ajustes son efectos de la adquisición y se les da efecto en la hoja de trabajo para determinar los saldos del negocio adquirido

Los efectos de adquisición en el Balance General individual de la adquirente son:

Entidad A. Hoja de trabajo de la adquisición				
Concepto	Entidad B		Ajustes	Ajustado
ACTIVO				
Circulante	\$4900	a, b)	(2,180)	\$ 2,720
Propiedades, planta y equipo	4500			4,500
Inversión subsidiaria		a)	2,100	2,100
Otros activos	100	b)	10	110
Total de activos	\$9,500		\$(70)	\$9,430
PASIVO				
Circulante	\$1,050	b)	(21)	1,029
Beneficios laborales	400			400
Pasivos a largo plazo	150	b)	(3)	147
Préstamo a largo plazo	2,100			2,100
Total del pasivo	\$1,900		\$(24)	\$3,676
CAPITAL				
Capital Social	\$2,000			2,000
Utilidades acumuladas	3,800	b)	(46)	3,754
Total del pasivo y capital	\$9,500		(70)	\$9,430

Descripción de los ajustes	
Los ajustes reconocidos en la adquisición son los siguientes:	
a. Egreso por la adquisición de 70% de las acciones de la Entidad B	\$ 2,100
b. Egreso por la liquidación del contrato de uso de marca:	
Parte correspondiente a la penalidad de liquidación	70
Exceso a valor de mercado, capitalizable	10
Total	80
Efecto de impuestos de la penalidad	21
Efecto de impuestos del valor de mercado	3
Total efecto de impuestos	24
Parte de la liquidación que afecta resultados	70
Menos: efecto de impuestos	(24)
Efecto neto en resultados (utilidades acumuladas)	46

Dado que los ajustes anteriores de hecho son transacciones efectuadas deben quedar reconocidos en los libros de la Entidad A.

Balance General de consolidación a la fecha de adquisición				
Concepto	Entidad A	Entidad B	Eliminaciones	Consolidado
ACTIVO				
Circulante	\$2,720	\$1,030		\$3,750
Propiedades, planta y equipo	4,500	3,600		8,100
Inversión en subsidiaria	2,100		-2,100	0
Marcas		400		400
Crédito Mercantil		395		395
Otros activos	110	50		160
Total de activos	\$9,430	\$5,475	-2,100	\$12,805
PASIVO				
Circulante	1,029	\$1,550		\$2,579
Beneficios laborales	400	400		800
Otros Pasivos a largo plazo	147	469		616
Préstamo a largo plazo	2,100			2,100
Total del pasivo	\$3,676	\$2,419		\$6,095
CAPITAL CONTABLE				
Capital Social	2,000	\$700	-700	\$2,000
Utilidades acumuladas	3,754	560 a)	-521	3,793
Ajustes controladora		879	-879	0
Participación no controladora		917		917
Total del pasivo y capital	\$9,430	\$5,475	-2,100	\$12,805

a) está integrado por:

Utilidades acumuladas de la entidad B a la fecha de la compra

Utilidades acumuladas de la Entidad B a la fecha de compra

\$560

Menos, 70% del valor neto de impuestos de la liquidación de uso de marca

39

521

Caso No. 2. Adquisición con acciones emitidas por la adquirente

El 30 de junio de 200X, la Entidad A adquiere el 70% de las acciones de la Entidad B, para lo cual se emiten acciones sin valor nominal con un valor de mercado de \$ 2,100. La entidad no requirió financiamiento para la adquisición.

Los balances generales condensados de las entidades A y B a dicha fecha, así como los supuestos utilizados, se presentan a continuación:

Balances generales al 30 de junio de 200X (miles de pesos)

Balances generales al 30 de junio de 200X (miles de pesos)		
Concepto	Entidad A	Entidad B
ACTIVO		
Circulante	\$4,900	\$950
Propiedades, planta y equipo	4,500	2,700
Otros activos	100	50
Total de activos	\$9,500	\$3,700
PASIVO		
Circulante	\$1,050	\$1,550
Beneficios laborales	400	250
Pasivos a largo plazo	150	100
Préstamo a largo plazo	2,100	
Total del pasivo	\$3,700	\$1,900
CAPITAL Social	\$2,000	\$1,000
Utilidades acumuladas	3,800	800
Total del pasivo y capital	\$9,500	\$3,700

Supuestos:

- a) el objetivo de la adquisición es el de tener acceso a las fábricas y red de distribución que la Entidad B tiene en una parte del país, donde no opera la Entidad A;
- b) la Entidad B tiene varias marcas que se considera pueden explotarse en el territorio de la Entidad A. Se estima el valor de dichas marcas en \$400;
- c) la Entidad B tiene licenciada una marca de la Entidad A, que se estima tiene un valor de \$70 y por el cual se negocia la rescisión del contrato en \$80, no incluidos en el precio de compra;
- d) la transacción se pacta en efectivo, siendo el precio de compra de \$2,100;
- e) la Entidad A ha obtenido un préstamo a largo plazo de \$2,100 para financiar la adquisición;
- f) las propiedades, planta y equipo de la entidad B tienen un valor razonable superior al valor en libros de \$900;
- g) la porción de la provisión no reconocida de los beneficios laborales de la entidad B, la cual se encuentra pendiente de amortizar, asciende a \$150;
- h) la tasa total de impuestos a la utilidad es de 30%; y
- i) se considera que no existió un efecto de prima de control, para valuar la participación no controladora.

Los ajustes a las cifras que presenta la entidad B serian como sigue:

Entidad B. Hoja de trabajo de la adquisición				
Concepto	Entidad B		Ajustes	Ajustado
ACTIVO				
Circulante	\$950	a)	80	1030
Propiedades, planta y equipo	2,700	b)	900	3600
Marcas		b)	400	400
Crédito Mercantil		b)	395	395
Otros activos	50			50
Total de activos	\$3,700		1775	5475
PASIVO				
Circulante	\$1,550			1550
Beneficios laborales	250	b)	150	400
Pasivos a largo plazo	100	e)	369	469
Total del pasivo	\$1,900		519	2419
CAPITAL				
Capital Social	\$1,000	c)	(300)	700
Utilidades acumuladas	800	c)	(240)	560
		d)	879	879
		c)	917	917
Total del pasivo y capital	\$3,700		1775	5475

Descripción de los ajustes

Los ajustes reconocidos en la adquisición son los siguientes:

a) Ingreso por la liquidación del contrato de uso de marca	\$80
Menos: efecto de impuestos	(24)
Valor neto de liquidación	\$56
Descripción de los ajustes	
b) Ajustes de adquisición:	
Reconocimiento del valor razonable de las propiedades, planta y equipo	\$900
Reconocimiento de las marcas	400
Reconocimiento de beneficios laborales a su valor razonable, eliminando las partidas por amortizar	(150)
Efecto de impuestos $[(900 + 400 - 150) * 30\%]$	(345)
Ajuste al valor de activos netos identificables del adquirido	805
Activos netos según libros	1,800
Valor ajustado de los activos identificables y pasivos asumidos del negocio adquirido	2605
Precio de compra extrapolado al total de las acciones de la Entidad B (\$2,100/70%)	3000
Crédito mercantil total	395
del cual corresponde 70% al controlador,	276
y 30% a la parte no controladora	119

c) Reconocimiento de la participación no controladora:	
30% del ajuste de valor de activos netos del adquirido	241
30% del efecto neto de liquidación de uso de marca	17
30% del crédito mercantil	119
30% del capital social	300
30% de las utilidades acumuladas	240
d) Efecto en la participación controladora de los ajustes de compra:	
70% del valor neto de los activos netos del adquirido	564
70% del efecto neto de liquidación de uso de marca	39
70% del crédito mercantil	276
	879
e) Efecto de impuestos:	
De ajuste de activos netos identificables del adquirido	345
De liquidación de uso de marcas	24
	369

Los efectos anteriores no son reconocidos en los estados financieros del negocio adquirido, excepto por el relativo al inciso a), que sí corresponde a una transacción: Los demás ajustes son efectos de la adquisición y se les da efecto en la hoja de trabajo para determinar los saldos del negocio adquirido

Los efectos de adquisición en el Balance General individual de la adquirente son:

Entidad A. Hoja de trabajo de la adquisición				
Concepto	Entidad B		Ajustes	Ajustado
ACTIVO				
Circulante	\$2,800	a)	(80)	\$ 2,720
Propiedades, planta y equipo	4500			4,500
Inversión subsidiaria		b)	2,100	2,100
Otros activos	100	a)	10	110
Total de activos	\$7,400		\$2,030	\$9,430
PASIVO				
Circulante	\$1,050	a)	(21)	1,029
Beneficios laborales	400			400
Pasivos a largo plazo	150	a)	(3)	147
Total del pasivo	\$1,600		\$(24)	\$1,576
CAPITAL				
Capital Social	\$2,000	b)	2,100	4,100
Utilidades acumuladas	3,800	a)	(46)	3,754
Total del pasivo y capital	\$7,400		2,030	\$9,430

Descripción de los ajustes

Los ajustes reconocidos en la adquisición son los siguientes:

a. Egreso por la liquidación del contrato de uso de marca:	
Parte correspondiente a la penalidad de liquidación (A)	\$70
Exceso a valor de mercado	<u>10</u>
Total	\$80
Efecto de impuestos de la penalidad	\$21
Efecto de impuestos del valor de mercado	<u>3</u>
Total efecto de impuestos (B)	<u>\$24</u>
Efecto neto en utilidades acumuladas (A – B)	<u>\$46</u>
b. Incremento de capital para liquidar la contraprestación	<u>\$2,100</u>

Balance General de Consolidación a la fecha de adquisición					
Concepto	Entidad A	Entidad B		Eliminaciones	Consolidado
ACTIVO					
Circulante	\$2,720	\$1,030			\$3,750
Propiedades, planta y equipo	4,500	3,600			8,100
Inversión en subsidiaria	2,100			-2,100	0
Marcas		400			400
Crédito Mercantil		395			395
Otros activos	110	50			160
Total de activos	\$9,430	\$5,475		-2,100	\$12,805
PASIVO					
Circulante	1,029	\$1,550			\$2,579
Beneficios laborales	400	400			800
Otros Pasivos a largo plazo	147	469			616
Total del pasivo	\$1,576	\$2,419			\$3,995
CAPITAL CONTABLE					
Capital Social	4,100	\$700		-700	\$4,100
Utilidades acumuladas	3,754	560	a)	-521	3,793
Ajustes controladora		879		-879	0
Participación no controladora		917			917
Total del pasivo y capital	\$9,430	\$5,475		-2,100	\$12,805

a) Está integrado por:

Utilidades acumuladas de la entidad B a la fecha de la compra

Utilidades acumuladas de la Entidad B a la fecha de compra	\$560
Menos, 70% del valor neto de impuestos de la liquidación de uso de marca	<u>39</u>
	521

Caso No. 3 – Adquisición con acciones emitidas por el negocio adquirido (adquisición inversa)

Suponiendo que la Entidad B se encuentra registrada en Bolsa y que existe un interés de mantener dicho registro, se acuerda que ésta emitirá acciones que canjeará contra las acciones de la entidad A. Para que los accionistas de la Entidad A lleguen a tener acciones que representen el 70% de las acciones de la Entidad B después de la transacción, esta última emite acciones sin valor nominal, cuyo valor de mercado asciende a \$6,500 y reconoce este monto como inversión en la Entidad A. Al intercambiar dicho monto por el 100% de las acciones de la Entidad A, ésta es legalmente poseída por la Entidad B.

Sin embargo, como el control lo tienen los accionistas de la Entidad A, se considera que ésta es la adquirente; por consiguiente, debe reconocerse el efecto en valor razonable de los activos netos de la Entidad B, como si ésta hubiera sido adquirida mediante efectivo entregado o emisión de acciones de la Entidad A.

Los ajustes que habría que reconocer en los activos y pasivos de la Entidad B, serían los mismos que se efectuaron antes; sin embargo, para poder reconocer adecuadamente la adquisición, hay que manejarlos en la hoja de trabajo de la Entidad B, que se muestra a continuación, con efecto en una cuenta transitoria de capital.

Entidad B. Hoja de trabajo de la adquisición				
Concepto	Entidad B		Ajustes	Ajustado
ACTIVO				
Circulante	\$950	a)	80	1030
Propiedades, planta y equipo	2,700	b)	900	3600
Inversión en entidad A		e)	6500	6500
Marcas		b)	400	400
Crédito Mercantil		b)	395	395
Otros activos	50			50
Total de activos	\$3,700		\$8,275	\$11,975
PASIVO				
Circulante	\$1,550			1550
Beneficios laborales	250	b)	150	400
Pasivos a largo plazo	100	e)	369	469
Total del pasivo	\$1,900		519	2419
CAPITAL				
Capital Social	\$1,000	e)	(300)	700
Utilidades acumuladas	800	a)	(56)	856
Efectos de adquisición		d)	1,200	1200
Total del pasivo y capital	\$3,700		\$8,275	\$11,975

Descripción de los ajustes

Los ajustes reconocidos en la adquisición son los siguientes:

a) Ingreso por la liquidación del contrato de uso de marca	\$80
Menos: efecto de impuestos	(24)
Valor neto de liquidación	\$56
Descripción de los ajustes	
b) Ajustes de adquisición:	
Reconocimiento del valor razonable de las propiedades, planta y equipo	\$900
Reconocimiento de las marcas	400
Reconocimiento de beneficios laborales a su valor razonable, eliminando las partidas por amortizar	(150)
Efecto de impuestos $[(900 + 400 - 150) * 30\%]$	(345)
Ajuste al valor de activos netos identificables del adquirido	805
Activos netos según libros	1,800
Valor ajustado de los activos identificables y pasivos asumidos del negocio adquirido	2605
Precio de compra extrapolado al total de las acciones de la Entidad B (\$2,100/70%)	3000
Crédito mercantil total	395
c) Efecto de los impuestos	
De ajuste de activos del adquirido	345
De liquidación de uso de marcas	24
	369
d) Efecto de la adquisición en:	
Activos identificables y pasivos asumidos	805
Crédito mercantil	395
	\$1,200
e) Emisión de acciones para la adquisición, el cual debe reconocerse en los libros de la Entidad B	6,500

Balance General de Consolidación a la fecha de adquisición				
Concepto	Entidad A	Entidad B	Eliminaciones	Consolidado
ACTIVO				
Circulante	\$2,720	\$1,030		\$3,750
Propiedades, planta y equipo	4,500	3,600		8,100
Inversión en subsidiaria		6,500	-6,500	
Marcas		400		400
Crédito Mercantil		395		395
Otros activos	110	50		160
Total de activos	\$7,330	\$11,975	-6,500	\$12,805
PASIVO				
Circulante	1,029	\$1,550		\$2,579
Beneficios laborales	400	400		800
Otros Pasivos a largo plazo	147	469		616
Total del pasivo	\$1,576	\$2,419		\$3,995
CAPITAL CONTABLE				
Capital Social	2,000	\$7,500	-2,000	\$7,500
Utilidades acumuladas	3,754	856	-3,300	1,310
Efecto de adquisición		1,200	-1,200	
Total del pasivo y capital	\$7,330	\$11,975	-6,500	\$12,805

Los estados financieros de la entidad que informa después de la fecha de compra deben ser una continuación de los estados financieros de la Entidad A. Por lo tanto, la reducción de utilidades acumuladas representa el monto que, junto con los efectos de adquisición, “conecta” el capital social de la Entidad A, adquirente real, con el de la Entidad B, adquirente legal, de tal manera que el estado de capital contable consolidado muestre el nuevo capital legal, como se presenta a continuación:

Entidad B (antes A)			
Estado de Variaciones en el capital contable a la adquisición			
Concepto	Capital social	Utilidades acumuladas	Total
Saldos anteriores de la Entidad A	\$2,000	\$3,754	\$5,754
Capital de la Entidad B antes de los ajustes de compra	1,000	856	1,856
Ajuste al valor de los activos netos identificables de la Entidad B		805	805
Crédito mercantil de la Entidad B		395	395
Ajuste para que el capital social coincida con el de la Entidad B	4,500	(4,500)	
Saldos posteriores a la adquisición	\$7,500	\$1,310	\$8,810

Por otra parte, suponiendo que el capital social de la Entidad B, hubiera estado representado por 500 acciones, en la fecha de intercambio hubiera tenido que emitir 1,667 acciones a los accionistas de la Entidad A, a cambio de sus acciones, considerando que 500 acciones son el 30% de las acciones correspondientes a la parte no controladora. Sobre esta base la utilidad por acción de la nueva Entidad B por el primer semestre (la que informa a Bolsa) se calculará utilizando $(500 + 2,167)/2 = 1,333.5$ acciones.

Para determinar la utilidad proforma por acción del segundo semestre del año, si se utilizarían las 2,167 acciones para dividir la suma de las utilidades de la Entidad B por todo el año más las de la Entidad A, por los primeros seis meses.

» ACTIVIDADES A REALIZAR

Elabora un Organizador Gráfico que incluya el objetivo, alcance y terminología de la Adquisición de Negocios (NIF B7).

Presenta el Balance General Consolidado de una empresa que cotice en Bolsa Mexicana de Valores donde se reconozca el crédito Mercantil y las notas relacionadas con la adquisición de negocios.

NIF D-1 INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES

» INTRODUCCIÓN

Los ingresos son un dato sumamente importante para los usuarios de los estados financieros al evaluar el rendimiento financiero de una entidad. El aspecto principal en el reconocimiento de los ingresos es determinar cuándo deben reconocerse. El ingreso se reconoce cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser valuados confiablemente.

El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos cuando transfiere el control sobre los bienes o servicios acordados a los clientes, a cambio del monto que refleje la contraprestación a la cual una entidad considera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:

- Paso 1: Identificar el contrato (o contratos) con el cliente;
- Paso 2: Identificar las obligaciones a cumplir en el contrato;
- Paso 3: Determinar el precio de la transacción;
- Paso 4: Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato; y
- Paso 5: Reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir.

» BASES DEL MARCO CONCEPTUAL

Se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A, particularmente en la NIF A-2, Postulados básicos, con respecto de la devengación contable y la valuación.

Se fundamenta también en la NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera, la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, así como, la NIF A-4,

Características cualitativas de los estados financieros, emitidas por el CINIF, que señalan que el objetivo esencial de la información financiera es ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.

El ingreso se define, en la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, como el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

Esta NIF relativa al reconocimiento de ingresos por contratos con clientes es totalmente convergente con la NIIF 15 por lo que se refiere a los ingresos. Cabe mencionar que la sección de la NIIF 15 que trata el tema de los costos del contrato no se incluye en esta NIF y se incluye en la NIF D-2, Costos por contratos con clientes.

OBJETIVO

Establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los ingresos que surgen de contratos con clientes en los estados financieros de una entidad económica.

Para cumplir el objetivo, el principio básico es que una entidad **debe reconocer los ingresos que representan la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados con los clientes por un monto que refleje la contraprestación a que una entidad considera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.**

Se deben considerar los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes además de ser aplicada de forma consistente con los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.

Esta NIF especifica el tratamiento contable de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta NIF a un grupo de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares (un portafolio), si una entidad razonablemente considera que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta NIF al portafolio no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación a cumplir) del portafolio. Al reconocer el ingreso de un portafolio, una entidad debe utilizar estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición del portafolio.

ALCANCE

Debe ser aplicada por todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

Excepciones:

- ✓ **Contratos de arrendamiento** (Boletín D-5, Arrendamientos);
- ✓ **Contratos de Seguro** (NIIF 4, Contratos de Seguro, norma supletoria IASB) ;
- ✓ **Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales** que tienen su normatividad particular; y
- ✓ **Intercambios de partidas no monetarias** (por ejemplo de inventarios) entre entidades en la misma línea de negocios para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.

Una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato (distinto de los mencionados en el párrafo anterior) **sólo si la contraparte del contrato es un cliente.** *Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con una entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso en lugar de que la contraparte adquiera los productos o servicios de una entidad.*

Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta NIF y en parte dentro del alcance de otras NIF enumeradas en el anteriormente

- a) **Si las otras NIF especifican cómo separar y/o valorar inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad debe aplicar en primer lugar los requerimientos de separación y/o valuación de dichas NIF.** Una entidad debe excluir del precio de la transacción el monto de la parte (o partes) del contrato que se valúan inicialmente de acuerdo con otras NIF.
- b) **Si las otras NIF no especifican cómo separar y/o valorar inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad debe aplicar esta NIF para valorar y/o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.**

Los ingresos que no provienen de un contrato con un cliente tampoco se encuentran dentro del alcance de esta NIF.

El tratamiento de los costos incrementales para obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, que no están incluidos dentro del alcance de otras NIF, queda dentro del alcance de la NIF D-2, Costos por contratos con clientes.

» DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF	
Agente	Es una <i>persona o entidad comprometida a actuar en nombre y en beneficio de otra conocida como principal</i> , la cual le ha delegado su poder de tomar decisiones sobre las actividades relevantes de una entidad en la que participa el principal.
Altamente probable	Situación que <i>tiene una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.</i>
Anticipo del cliente	Representa una <i>obligación de transferir el control sobre bienes o servicios a un cliente en el futuro, que surge de un cobro por adelantado.</i>
Arrendamiento	Es un <i>contrato, o parte de un contrato, que transfiere el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo, a cambio de una contraprestación.</i>

Baja	Es la acción por medio de la cual deja de reconocerse un activo o un pasivo, previamente reconocido en el estado de situación financiera.
Cliente	Es una parte que ha contratado a una entidad para obtener de ésta bienes o servicios (o una combinación de bienes y servicios) a cambio de una contraprestación.
Contraprestación	Es el monto pagado.
Contrato	Es un acuerdo (oral o escrito) entre dos o más partes que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones exigibles.
Contrato a futuro y forward	Es un Instrumento Financiero Derivado (IFD) que genera derechos y obligaciones a las partes, tendientes a intercambiar un bien o valor en una cantidad, calidad y precio pactado preestablecido, en una fecha futura. El Contrato a Futuro opera con términos estandarizados (condiciones generales de contratación) tiene mercado secundario y requiere el establecimiento obligatorio de colaterales en cuentas de aportaciones o de margen de liquidación diaria. <i>El contrato adelantado o "forward" se opera en forma privada (fuera de los mercados organizados de futuros o de opciones), por lo que no tiene mercado secundario, siendo el colateral negociable entre las partes, y su liquidación suele presentarse al finalizar el contrato o antes, si las partes así lo acuerdan.</i>
Control sobre un activo	Es la capacidad de dirigir el uso, obtener sustancialmente todos los beneficios económicos remanentes, y la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso y obtengan los beneficios económicos remanentes, de un activo.
Cuenta por cobrar	Es un derecho exigible de la entidad al cobro de una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación a cumplir que se origina por la venta de bienes o prestación de servicios.
Cuenta por cobrar condicionada	Es el derecho a una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación a cumplir que está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el cumplimiento futuro de otra obligación por la entidad).
Ingreso por contrato con cliente	Recursos generados por la transferencia del control sobre bienes o prestación de servicios por las actividades principales de una entidad, que impactan su utilidad o pérdida neta o su patrimonio.

Obligación a cumplir	Es un <i>compromiso establecido en un contrato con un cliente para transferir al mismo un bien o un servicio</i> (o una combinación de bienes o servicios), o una serie de bienes o servicios segregables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de entrega al cliente.
Pasivo del contrato	Es una <i>obligación con un cliente por la obligación de transferir, o estar dispuesto a transferir, bienes o servicios en el futuro, que surge de un derecho de cobro.</i>
Precio de la transacción (para un contrato con un cliente)	Es la <i>contraprestación a la que una entidad considera tener derecho de cobro a cambio de transferir el control sobre bienes o servicios</i> (o una combinación de bienes y servicios) <i>a un cliente</i> , excluyendo los importes cobrados por cuenta de terceros.
Precio de venta independiente (de un bien o servicio)	Es el <i>monto por el cual una entidad vendería por separado un bien o servicio al cliente.</i>

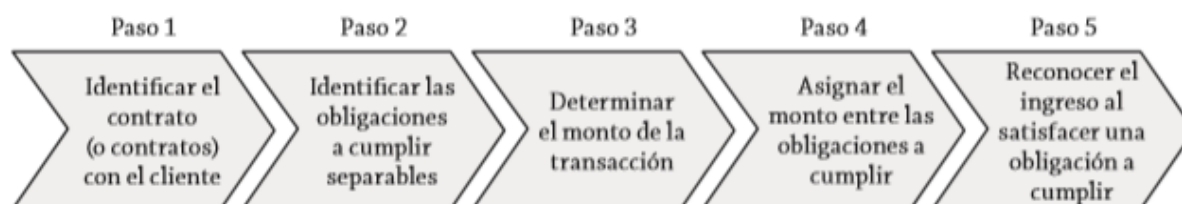
» NORMAS DE RECONOCIMIENTO

El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos por bienes o servicios sobre los cuales ha transferido el control a los clientes a cambio de la contraprestación que la entidad considera tener derecho.

- **Paso 1:** identificar el contrato (o contratos) con el cliente;
- **Paso 2:** identificar las obligaciones de cumplimiento en el contrato;
- **Paso 3:** determinar el precio de la transacción;
- **Paso 4:** asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento del contrato; y
- **Paso 5:** reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de cumplimiento.

En el caso de las ventas al menudeo o al contado los cinco pasos anteriores pueden ocurrir de manera simultánea.

Un resumen de los pasos a seguir:



1. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO (O CONTRATOS) CON EL CLIENTE

Una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de la misma siempre y cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- ✓ **Las partes del contrato han aprobado el contrato** (por escrito, verbalmente de acuerdo con otras prácticas de negocios usuales) **y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;**
- ✓ **La entidad puede identificar los derechos de cada parte** con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- ✓ **Puede identificar las condiciones de pago** con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- ✓ **El contrato tiene sustancia económica**
- ✓ **Es probable que la entidad cobre el monto** de la contraprestación

Existencia y cumplimiento

Un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho unilateral de terminarlo sin compensar a la otra parte (o partes) cuando se cumplen los dos criterios siguientes:

- La entidad no ha transferido ningún bien o servicio al cliente, y
- La entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna por a cambio de los bienes o servicios acordados.

Combinación de contratos

Una entidad debe combinar dos o más contratos celebrados aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) **y debe tratar los contratos como uno sólo, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:**

- Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
- El monto de la contraprestación a recibir en un contrato depende del precio y/o cumplimiento de otro contrato; o
- Los bienes o servicios acordados en los contratos (o algunos bienes o servicios acordados en cada uno de los contratos) son una sola obligación a cumplir.

La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión legal.

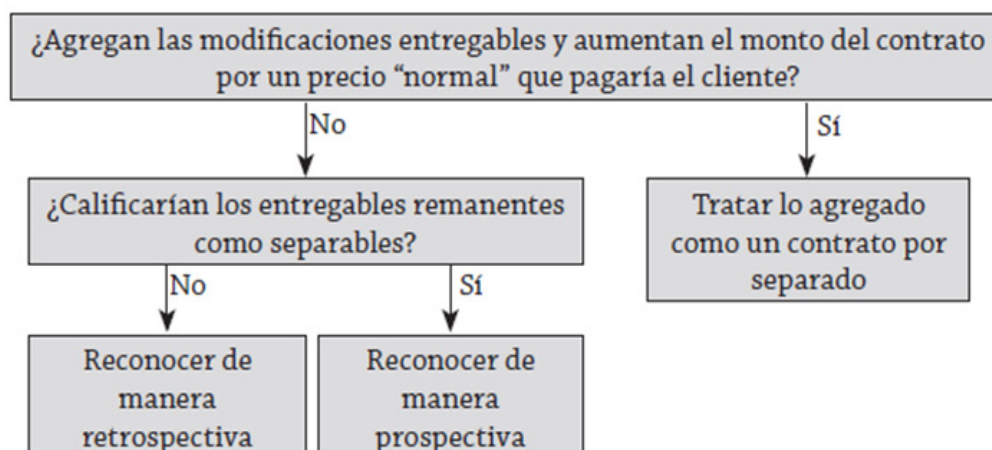
- ✓ Los contratos pueden ser escritos, verbales o estar implícitos en las prácticas de negocios de la entidad.
- ✓ Las prácticas y procesos para celebrar contratos con clientes pueden variar entre jurisdicciones legales, sectores industriales o comerciales y entidades.
- ✓ Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios acordados).

- ✓ Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por alguna de las partes en cualquier momento.
- ✓ Otros contratos pueden renovarse automáticamente en una forma periódica que esté establecida en el contrato.

Modificación de contratos

- ✓ Obedece a un **cambio en su alcance o en su precio** (o en ambos) que se aprueba por las partes **y les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles** o cambios en los ya existentes.
- ✓ puede **aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o de forma implícita** por las prácticas de negocios.
- ✓ Una entidad **debe continuar aplicando esta NIF al contrato existente hasta que la modificación propuesta sea aprobada**, tomando en cuenta cualquier cambio en el precio de la transacción.
- ✓ **La modificación de un contrato puede existir no obstante que las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio** (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero aún no hayan determinado el correspondiente cambio en el precio.
- ✓ **Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia.** Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad debe estimar el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación sobre la estimación de la contraprestación variable y sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.

Una entidad debe reconocer una modificación a un contrato como sigue:



2. IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES A CUMPLIR

Una entidad debe **determinar al inicio del contrato los bienes o servicios acordados con el cliente** y debe **identificar como una obligación de cumplimiento cada compromiso de transferir al cliente el control** sobre:

- a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es separable; o
- b) una serie de bienes o servicios segregables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Una serie de bienes o servicios separables tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a. Cada bien o servicio separable en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumple los criterios mencionados anteriormente para ser una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo; y
- b. Se utilizara el mismo método único debe utilizarse para determinar el avance de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir para transferir al cliente el control sobre cada bien o servicio separable en la serie.

Compromisos en contratos con clientes

Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios sobre los cuales una entidad se compromete a transferirle el control. Sin embargo, las obligaciones a cumplir identificadas en un contrato pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato.

Esto se debe a que un contrato con un cliente puede incluir de manera implícita también compromisos por las prácticas de negocios, por las políticas publicadas o por declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de celebrar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida para el cliente de que la entidad le transferirá el control sobre un bien o servicio.

Las obligaciones a cumplir no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran el control sobre un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un proveedor de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para celebrar un contrato que no transfieren el control sobre ningún servicio al cliente a medida que se van realizando, por lo que dichas actividades no son una obligación a cumplir.

Bienes o servicios separables

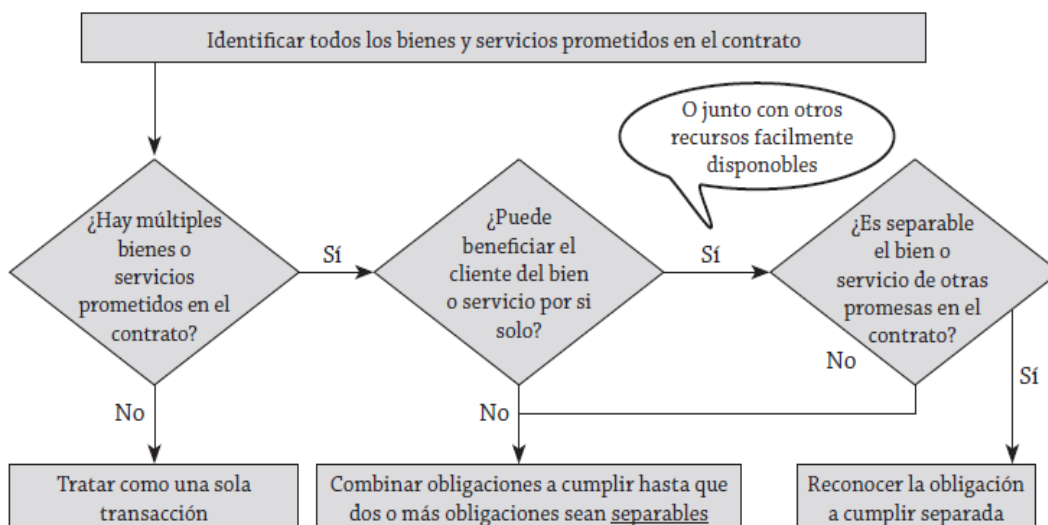
Dependiendo del contrato, los bienes o servicios acordados pueden incluir pero no limitarse a lo siguiente:

- ✓ Venta de bienes producidos por una entidad;
- ✓ Reventa de bienes comprados por una entidad;
- ✓ Reventa de derechos;
- ✓ Proveer un servicio permanentemente disponible para proporcionar bienes o servicios;
- ✓ Proveer un servicio de intermediación para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente;
- ✓ Concesión de derechos sobre bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente;
- ✓ Construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- ✓ Concesión de licencias y opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo).

Un bien o servicio que una entidad se compromete a entregar a un cliente es separable, y en consecuencia debe reconocerse por separado, si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato para él (o sea que el bien o servicio puede separarse); y
- b) El compromiso de la entidad de transferir el control sobre el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (considerando el contexto total del contrato).
- c) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato para él (o sea que el bien o servicio puede separarse); y
- d) El compromiso de la entidad de transferir el control sobre el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (considerando el contexto total del contrato).

Una entidad debe identificar una obligación a cumplir como separable como sigue:



Anticipo de clientes

Si un cliente paga una contraprestación (o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un monto como contraprestación, es decir, una cuenta por cobrar) **antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad debe presentar un pasivo del contrato cuando el pago sea exigible, y un anticipo del cliente cuando el pago se realice.**

Una entidad debe dar de baja el anticipo del cliente (y debe reconocer un ingreso) cuando transfiera los bienes o servicios y, con ello, satisfaga su obligación de cumplimiento.

3. DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

Una entidad debe considerar los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocios para determinar el precio de la transacción.

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios acordados con el cliente, excluyendo los montos cobrados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).

La contraprestación que se establece en un contrato puede incluir montos fijos, montos variables, o ambos.

La naturaleza, oportunidad y monto de la contraprestación que se ha acordado con el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción.

Al determinar el precio de la transacción, una entidad debe considerar los efectos de todos los siguientes aspectos:

- ✓ La contraprestación variable;
- ✓ La restricción para estimar el monto de la contraprestación;
- ✓ La existencia de un componente importante de financiamiento en el contrato;
- ✓ Las contraprestaciones distintas al efectivo; y
- ✓ Alguna contraprestación por pagar a un cliente.

Para determinar el precio de la transacción, una entidad debe asumir que los bienes o servicios sobre los cuales se transferirá el control al cliente según lo acordado en el contrato existente, y no debe asumir que el contrato se rescindirá, renovará o modificará.

Cambios en el precio de la transacción

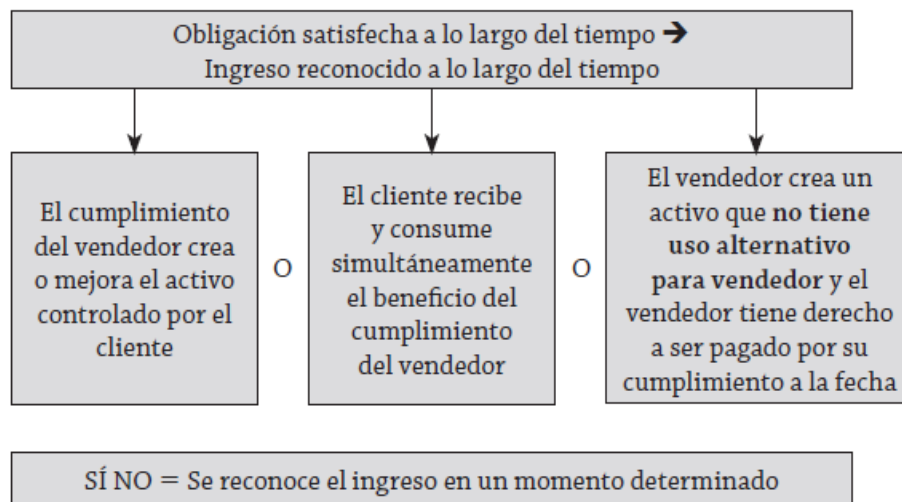
- ✓ El precio de la transacción puede cambiar por varias razones, **incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias** que modifican el monto de la contraprestación a la que una entidad considera tener derecho a cambio de los bienes o servicios acordados.
- ✓ Una entidad **debe asignar a las obligaciones a cumplir del contrato cualquier cambio posterior en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato.**

Una entidad **no debe reasignar el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato**. Los montos asignados a una obligación a cumplir satisfecha **deben reconocerse como ingresos, o como una reducción en los ingresos, en el periodo en que el precio de la transacción cambie**.

4. ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN ENTRE LAS OBLIGACIONES A CUMPLIR

- La entidad debe **asignar el monto de la transacción a cada obligación a cumplir** (a cada bien o servicio que sea separable) **por un monto que represente la parte de la contraprestación** a la cual la entidad considera tener derecho **a cambio de transferir el control sobre cada uno de los bienes o servicios** acordados con el cliente.
- Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad **debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación a cumplir identificada** en el contrato **basándose en su precio relativo de venta independiente**.

Una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo si cumple con los siguientes criterios:



Asignación con base en los precios de venta independientes

Para asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad debe determinar, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación a cumplir del contrato y debe asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir en proporción a dichos precios de venta independientes.

El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio acordado de forma separada a un cliente.

La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes con las mismas características. Un precio establecido de forma contractual o el precio de lista de un bien o servicio pueden ser (pero no debe suponerse necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- a) **Enfoque de evaluación del mercado ajustado.** Una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el monto que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares, ajustando esos precios, según sea necesario, para relejar los costos y márgenes de la entidad;
- b) **Enfoque del costo esperado más un margen.** Una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer cada obligación a cumplir y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio; y
- c) **Enfoque residual.** una entidad puede estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio con base en el precio total de la transacción, menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios acordados en el contrato, sólo si se cumple uno de los criterios siguientes:
 - i. La entidad vende el bien o servicio en cuestión a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de montos, siendo el precio de venta altamente variable, por lo que no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable; o
 - ii. La entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

Asignación de un descuento

Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios acordados en el contrato supera la contraprestación acordada. *Una entidad debe asignar el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones a cumplir del contrato, excepto cuando tenga evidencia observable, de que el descuento está totalmente relacionado sólo con una o más, pero no con todas, las obligaciones a cumplir de un contrato.* **La asignación proporcional del descuento se debe a que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación a cumplir sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los bienes o servicios subyacentes separables.**

5. RECONOCIMIENTO DEL INGRESO

Una entidad debe reconocer los ingresos cuando (o a medida que) satisfaga una obligación a cumplir mediante la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados (es decir, uno o varios activos) al cliente.

Para cada obligación a cumplir identificada, una entidad debe determinar al inicio del contrato, si satisface la obligación a cumplir en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

Los bienes o servicios son activos (recursos) para el cliente.

El control de un activo incluye la capacidad para dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. También incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Los beneficios de un activo son entradas de recursos o ahorros en salidas de recursos que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tales como mediante:

- a) El uso del activo para producir bienes o prestar servicios;
- b) El uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- c) El uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- d) La venta o intercambio del activo;
- e) El dar en prenda el activo para garantizar un préstamo; o
- f) La conservación del activo para su futuro uso o disposición

Acuerdos de recompra

Un acuerdo de recompra es aquel por el cual una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción de recomprarlo. El activo a recomprar puede ser el que se vendió originalmente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- a) La obligación de una entidad de recomprar el activo (un contrato a futuro);
- b) El derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra);
- y
- c) La obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta del cliente).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera el control sobre el mismo al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad celebre un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de su producción.

- ✓ La entidad debe determinar cuándo ha satisfecho su obligación a cumplir de transferir el control sobre un producto, evaluando la fecha de transferencia del control al cliente de ese producto.
- ✓ Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en las instalaciones del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de sus términos.
- ✓ Un cliente puede obtener el control sobre un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de la entidad que lo vende, en cuyo caso el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, aun cuando no haya tomado posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto, y sólo proporciona servicios de custodia.

Derecho al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha

Una entidad debe considerar los términos del contrato y cualquier ley aplicable para determinar si tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento completado hasta la fecha. El derecho al cobro por el cumplimiento que haya completado hasta la fecha no necesita ser un monto fijo. Sin embargo, *para reconocer los ingresos a lo largo del tiempo, en todo momento la entidad debe tener derecho a un monto que al menos le compense por el cumplimiento completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente.*

Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir

Para cada obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo evaluando el avance hacia la satisfacción completa de esa obligación. El objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento de una entidad al transferir el control sobre los bienes o servicios prometidos.

Una entidad debe aplicar un método único para determinar el avance de cada obligación a cumplir a lo largo del tiempo y debe aplicarlo de forma consistente a obligaciones a cumplir similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo, una entidad debe determinar nuevamente su avance hacia la satisfacción completa de dichas obligaciones.

Métodos para determinar el avance

Incluyen métodos de salida y de entrada. **Una entidad debe considerar la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.** Se debe excluir los bienes o servicios por los que no transfiere el control al cliente, y al determinar el avance una entidad *sólo debe incluir los bienes o servicios para los que sí lo transfiere al satisfacer la obligación de cumplir.*

A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, **una entidad debe actualizar su determinación del avance para reflejar los cambios en la satisfacción de la obligación de cumplimiento.** Estos cambios en la determinación del avance de una entidad deben tratarse como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores.

MÉTODO DE SALIDA

Los métodos de salida reconocen los ingresos sobre la base de las valuaciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en proporción con los bienes o servicios pendientes acordados en el contrato.

Los métodos de salida incluyen métodos tales como evaluaciones del cumplimiento completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados alcanzados, metas alcanzadas, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas.

Un método de salida no proporcionaría una representación fiel del cumplimiento de la entidad si el entregable seleccionado no pudiera valorar alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente.

MÉTODO DE ENTRADA

Los métodos de entrada reconocen los ingresos sobre la base de los esfuerzos o recursos empleados por la entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra utilizadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u horas de maquinaria utilizadas) en proporción con los recursos totales estimados para satisfacer dicha obligación de cumplimiento.

Si los esfuerzos o recursos de la entidad se incurren uniformemente a lo largo del periodo de cumplimiento, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso sobre una base lineal.

Evaluación razonable del avance

Una entidad **debe reconocer ingresos por una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo sólo si puede determinar razonablemente su avance hacia la satisfacción completa de dicha obligación de cumplimiento.**

En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), *una entidad puede no ser capaz de determinar razonablemente la satisfacción de una obligación de cumplimiento, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos.* En esas circunstancias, **la entidad debe reconocer el ingreso sólo en la medida de los costos incurridos hasta el momento por los que pueda determinar razonablemente resultado de la obligación a cumplir.**

» CASOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LA NIF D-1

Caso 1. Cobrabilidad de la contraprestación

Una inmobiliaria celebra un contrato con un cliente para la venta de un edificio en \$70 millones. El cliente tiene la intención de abrir un restaurante y centro nocturno en el edificio. El edificio se ubica en una zona donde nuevos restaurantes enfrentan altos niveles de competencia y el cliente tiene poca experiencia en el ramo de espectáculos.

El cliente paga un depósito no reembolsable de \$15 millones al inicio del contrato y contrata un financiamiento a largo plazo con la entidad por el remanente de la contraprestación acordada. Si el cliente no paga oportunamente el financiamiento, la entidad puede recuperar el edificio, pero no puede pedir ninguna indemnización adicional al cliente, aun en el caso en el cual el aval no cubre totalmente el valor completo del adeudo. El costo del edificio para la entidad es de \$70 millones. El cliente obtiene el control sobre el edificio al inicio del contrato.

Solución

Determinar si se cumplen con los criterios de identificación del contrato con el cliente (párrafo 41.1)

Identificación del contrato con el cliente	
Criterios del párrafo 41.1	Cumplimiento
a) Las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones	✓
b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir	✓
c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir	✓
d) el contrato tiene sustancia económica (es decir, se espera que el riesgo, oportunidad o monto de los flujos de efectivo futuros de la entidad se modifiquen como resultado del contrato);	✓
e) es probable que la entidad cobre el monto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para determinar si es probable el cobro de dicho monto, la entidad debe considerar sólo la capacidad del cliente y el compromiso que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.	No se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de la transferencia del control del edificio.

La entidad concluye que el criterio del inciso (e) del párrafo mencionado no se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de la transferencia del control del edificio. Al llegar a esta conclusión, la entidad observa que la habilidad y la intención del cliente para pagar puedan estar en duda debido a los siguientes factores:

- a) *el cliente pretende pagar el préstamo (con un saldo insoluto importante) principalmente con los ingresos derivados de negocios del restaurante y centro nocturno (lo cual es un negocio con riesgos importantes debido a la alta competencia en la industria y la experiencia limitada del cliente);*
- b) *el cliente carece de otros ingresos o activos que puedan usarse para pagar la deuda;*
y
- c) **La garantía del pasivo del cliente bajo el financiamiento es limitada** debido a que la entidad no puede pedir ninguna indemnización adicional al cliente.

Puesto que no se cumplen todos los criterios del párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad aplica los párrafos 41.7 y 41.8 para determinar el reconocimiento del depósito no reembolsable de \$15 millones.

Párrafo 41.7	Párrafo 41.8
<p>Cuando un contrato con un cliente no cumple aún todos los criterios del párrafo 41.1, y una entidad recibe la contraprestación, dicha entidad debe reconocerla como ingreso sólo hasta que hayan ocurrido alguno de los sucesos siguientes:</p> <p>a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir el control sobre bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación acordada con el cliente se ha recibido y no es reembolsable; o</p> <p>b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.</p>	<p>Una entidad debe reconocer la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos mencionados en el párrafo anterior, o hasta que posteriormente se cumplan los criterios del párrafo 41.1. Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir el control sobre bienes o servicios en el futuro o de reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo debe valuarse por el monto de la contraprestación recibida del cliente.</p>

La entidad observa que no han ocurrido ningunos de los sucesos descritos en el párrafo 41.7; es decir, la entidad no ha recibido sustancialmente toda la contraprestación y no ha terminado el contrato. Consecuentemente, conforme al párrafo 41.8, la entidad reconoce el cobro no reembolsable de \$15 millones como un pasivo por depósito.

La entidad continúa reconociendo tanto el depósito inicial como cualesquier cobros futuros de capital e intereses, como un pasivo por depósito, hasta el momento en el cual la entidad concluye que los criterios del párrafo 41.1 se cumplen (es decir, la entidad puede concluir que el cobro de la contraprestación sea probable) o ha ocurrido alguno de los eventos del párrafo 41.7.

Caso 2. Concesión de precio implícita

La entidad vende 1,000 unidades de un producto a un cliente a cambio de una contraprestación acordada de \$10 millones.

Ésta es la primera venta de la entidad a un cliente en una nueva región, la cual está experimentando dificultades económicas importantes. Por lo tanto, la entidad anticipa que no podrá cobrar al cliente la totalidad de la contraprestación acordada. No obstante la posibilidad de no cobrar todo, la entidad anticipa que la economía de la región se mejore dentro de pocos años y determina que una relación con el cliente pueda ayudar a establecer relaciones con otros clientes potenciales en la región.

Al determinar si el contrato cumple con el criterio del inciso (e) del párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad también considera los párrafos 43.1 y 43.4.3b) de la misma. Con base en la evaluación de los hechos y circunstancias, la entidad anticipa ofrecer un descuento en el precio y aceptar una contraprestación menor del cliente. En consecuencia, la entidad concluye que el precio de la transacción no es de \$10 millones y, por lo tanto, la contraprestación acordada es variable. La entidad estima la contraprestación variable y determina que considera tener derecho a \$5 millones.

La entidad evalúa la capacidad y el compromiso del cliente de pagar la contraprestación y concluye que no obstante que la región está experimentando dificultades económicas, es probable que cobrará los \$5 millones al cliente.

Identificación del contrato con el cliente	
Criterios del párrafo 41.1	Cumplimiento
a) Las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones	✓
b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir	✓
c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir	✓
d) el contrato tiene sustancia económica (es decir, se espera que el riesgo, oportunidad o monto de los flujos de efectivo futuros de la entidad se modifiquen como resultado del contrato);	✓
e) es probable que la entidad cobre el monto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para determinar si es probable el cobro de dicho monto, la entidad debe considerar sólo la capacidad del cliente y el compromiso que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.	✓

La entidad concluye que el criterio del inciso (e) del párrafo 41.1 de esta NIF **se cumple con base en una contraprestación variable estimada de \$5 millones. Adicionalmente, con base en una evaluación de los términos del contrato y otros hechos y circunstancias, la entidad concluye que los otros criterios del párrafo 41.1 también se cumplen.** Consecuentemente, la entidad reconoce el contrato con el cliente por \$5 millones de acuerdo con los requerimientos de esta NIF.

Caso 3. Modificación de un contrato para bienes

La entidad promete vender 50 productos a un cliente por \$5,000 (\$100 por producto).

El control sobre los productos se transfiere al cliente a lo largo de un periodo de seis meses. La entidad transfiere el control sobre cada producto en un momento determinado. **Después de que la entidad ha transferido el control sobre 30 productos al cliente, se modifica el contrato para requerir la entrega de 30 productos adicionales** (para un total de 80 productos idénticos) al cliente. **Los 30 productos adicionales no se incluyeron en el contrato inicial.**

Cuando se modifica el contrato, el monto de la modificación del contrato para los 30 productos adicionales es de \$2,700 adicionales, o \$90 por producto.

Párrafo 42.4.2

Un bien o servicio que una entidad se compromete a entregar a un cliente es separable, y en consecuencia debe reconocerse por separado, si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) el cliente *puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato para él* (o sea que el bien o servicio puede separarse);
- b) *el compromiso de la entidad de transferir el control sobre el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato* (considerando el contexto total del contrato).

El precio de los productos adicionales refleja el precio de venta independiente de los productos al momento de la modificación del contrato, y los productos adicionales son separables (conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF) de los productos originales.

41.12 Una entidad debe tratar la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

- a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios adicionales que son separables (conforme a los párrafos 42.4.1 al 42.4.5); y
- b) el monto del contrato se incrementa por un monto de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad, de los bienes o servicios adicionales acordados y cualquier ajuste apropiado a ese monto para relejar las nuevas circunstancias del contrato específico.

La modificación de contrato para los 30 productos adicionales es, en efecto, un contrato nuevo y separado para futuros productos que no afecta el tratamiento del contrato existente. La entidad reconoce ingresos de \$100 por producto para los 50 productos en el contrato original y \$90 por producto para los 30 productos en el nuevo contrato.

Caso 4. Bienes adicionales a un precio que no refleja el precio de venta independiente

Durante el proceso de negociar la compra de 30 productos adicionales, las partes acuerdan inicialmente un precio de \$85 por producto. Sin embargo, el cliente descubre que los 30 productos iniciales transferidos al cliente tienen defectos menores que sólo aplicaron a los productos entregados. La entidad promete un crédito parcial de \$10 por producto para compensar al cliente por la pobre calidad de aquellos productos.

La entidad y el cliente acuerdan incorporar el crédito de \$300 (\$10 descuento × 30 productos) a la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho para los 30 productos adicionales.

La modificación de contrato establece que el precio de los 30 productos adicionales es de \$2,250, o (\$75 x 30 productos). Ese precio incluye el precio acordado de los 30 productos adicionales de \$2,550, u \$85 por producto, menos el crédito de \$300.

30 productos adicionales	(30 * \$ 85) =	\$ 2,550
Crédito/Descuento otorgado	(30 * \$ 10) =	<u>(300)</u>
Precio final acordado	(30 * \$ 75) =	\$ 2,250

Al momento de la modificación, la entidad reconoce los \$300 como una reducción del precio de la transacción y, por lo tanto, como una reducción de los ingresos para los 30 productos iniciales transferidos. Al reconocer la venta de los 30 productos adicionales, **la entidad determina que el precio negociado de \$85 por producto de hecho no releja el precio de venta independiente de los productos adicionales. Consecuentemente, la modificación del contrato no cumple las condiciones del párrafo 41.12 de esta NIF para tratarse como un contrato separado.**

41.12 Una entidad debe tratar la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

- a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios adicionales que son separables (conforme a los párrafos 42.4.1 al 42.4.5); y
- b) el monto del contrato se incrementa por un monto de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad, de los bienes o servicios adicionales acordados y cualquier ajuste apropiado a ese monto para relejar las nuevas circunstancias del contrato específico.

Debido a que los productos pendientes de entregarse son separables de los ya transferidos, la entidad aplica los requerimientos de párrafo 41.13a) **y trata la modificación como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato.**

41.13 Si la modificación de un contrato no se trata como un contrato separado conforme al párrafo anterior, una entidad debe tratar el efecto en los bienes o servicios acordados pendientes de transferir a la fecha de su modificación de cualquiera de las formas siguientes:

- a) como si fuera la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son separables de los transferidos hasta la fecha de la modificación.**

El monto de la contraprestación a asignar a las obligaciones a cumplir pendientes se determina con la suma de:

- i. la contraprestación acordada con el cliente (incluyendo los importes ya entregados por el cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que, por lo tanto, no ha sido aún reconocida como ingreso; y
 - ii. la contraprestación acordada como parte de la modificación del contrato;
- b) como si fuera una parte del contrato ya existente.....
- c) si los bienes o servicios pendientes son.....

	Productos	Precio	Entregados	Faltantes
Contrato original	50	\$ 100	30	20
Adicionales	30	\$85	0	30
Descuento otorgado sobre los adicionales	(10)	\$75		
Productos pendientes de entregar				50

Como consecuencia, el monto reconocido como ingreso para cada uno de los productos remanentes es un precio mezclado de \$91= (\$100 × 20 productos pendiente de entrega conforme al contrato original) + (\$85 × 30 productos a entregarse bajo la modificación del contrato)] ÷ 50 producto remanentes}.

$$\text{Precio Mezclado} = \frac{(\$100*20) + (\$85*30)}{50 \text{ prod. Pend. de entrega}} = \$ 91$$

Al tratar la modificación como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato, se resumen los ingresos a reconocerse como sigue:

	Según el contrato	Según NIF D1	
Contrato original:			
Productos ya transferidos	\$ 3,000	\$ 2,700	(30*90)
Productos pendientes de entrega	2,000	1,820	(20*91)
Modificación:			
Productos adicionales	2,250	2,730	(30*91)
Total	\$ 7,250	\$ 7,250	

No obstante que la modificación de contrato establece que el precio de los 30 productos adicionales es de \$2,250, o \$75 por producto, como resultado del acuerdo entre la entidad y el cliente de incorporar el crédito a la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho para los 30 productos adicionales, para efectos contables dicho crédito representa una reducción de los ingresos para los 30 productos iniciales transferidos, debido a que se relacionan directamente con dichos productos.

Caso 5. Cambio del precio de la transacción después de una Modificación de un contrato

El 1 de julio de 20X0, la entidad promete entregar dos productos separables a un cliente. El producto X se entrega al cliente al inicio del contrato y el producto Y se entrega el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación acordada con el cliente incluye una contraprestación fija de \$900 y una variable que se estima en \$300.

La entidad incluye su estimación de la contraprestación variable en el precio de la transacción, porque concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión importante del importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre.

El precio total de la transacción de \$1,200 se asigna por igual a las obligaciones a cumplir para los productos X e Y, debido a que ambos productos tienen el mismo precio de venta independiente, y la contraprestación variable no cumple con los criterios del párrafo 44.6.2 de esta NIF que requiere la asignación de la contraprestación variable a una pero no ambas obligaciones a cumplir

44.6.2 Una entidad debe asignar un monto variable (y los cambios posteriores en ese monto) en su totalidad a una obligación a cumplir o a bienes o servicios separables que forman parte de una obligación a cumplir única, si cumple los dos criterios siguientes:

- a) los términos de un monto variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación a cumplir o transferir el control sobre los bienes o servicios separables (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación a cumplir o de la transferencia del control sobre los bienes o servicios separables); y
- b) la distribución del monto variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación a cumplir o al bien o servicio separable es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 44.1, al considerar todas las obligaciones a cumplir y términos relativos al pago del contrato.

Cuando se entrega el producto X al cliente al inicio del contrato, la entidad reconoce ingresos por \$600.

El 30 de noviembre de 20X0, se modifica el alcance del contrato para incluir un compromiso de entregar el producto Z (en adición al producto Y pendiente de entrega) al cliente el 30 de junio de 20X1, y se aumenta el monto del contrato por \$400 (contraprestación fija), lo cual no representa el precio de venta independiente del producto Z. El precio de venta independiente del producto Z es igual que los precios de venta independientes de los productos X e Y.

La entidad trata la modificación como si fuera la rescisión del contrato actual y la creación de un nuevo contrato, debido a que los productos Y y Z remanentes son separables del producto X, el cual se entregó al cliente antes de la modificación, y la contraprestación acordada para el producto Z adicional no representa su precio de venta independiente. Consecuentemente, conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF, la contraprestación a asignarse a las obligaciones a cumplir remanentes incluye la contraprestación que se había asignado a la obligación a cumplir para el producto Y (la cual se evalúa a un precio de transacción asignado de \$600) más la contraprestación acordada en la modificación (contraprestación fija de \$400). **El precio de transacción del contrato modificado es de \$1,000, y dicho monto se asigna por partes iguales a la obligación a cumplir para el producto Y y a la obligación a cumplir para el producto Z (es decir, se asigna \$500 a cada obligación a cumplir).**

41.13 Si la modificación de un contrato no se trata como un contrato separado conforme al párrafo anterior, una entidad debe tratar el efecto en los bienes o servicios acordados pendientes de transferir a la fecha de su modificación de cualquiera de las formas siguientes:

- a) como si fuera la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son separables de los transferidos hasta la fecha de la modificación.

El monto de la contraprestación a asignar a las obligaciones a cumplir pendientes se determina con la suma de:

- i. la contraprestación acordada con el cliente (incluyendo los importes ya entregados por el cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que, por lo tanto, no ha sido aún reconocida como ingreso; y
 - ii. la contraprestación acordada como parte de la modificación del contrato;
- b) como si fuera una parte del contrato ya existente.....
 - c) si los bienes o servicios pendientes son.....

Al tratar la modificación como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato, los ingresos a reconocerse son como sigue:

	Según el contrato	Según esta NIF	
Contrato original:			
Productos X transferidos	\$ 600	\$ 600	(600+400)/2
Productos Y pendientes de entrega	600	500	
Modificación:			
Producto Z	400	500	(600+400)/2
Total	\$ 1,600	\$ 1,600	

Después de la modificación pero antes de la entrega de los productos Y y Z, la entidad cambia su estimación de monto de la contraprestación variable a la cual considera tener derecho a \$400 (en vez de la estimación anterior de \$300).

La entidad concluye que el cambio de la estimación de la contraprestación variable puede incluirse en el precio de la transacción, porque es altamente probable que no ocurra una reversión importante del importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre.

Aunque la modificación se trata como si fuera la rescisión del contrato actual y la creación de un nuevo contrato conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF, el aumento en el precio de la transacción de \$100 se atribuye a la contraprestación variable acordada antes de la modificación. Por lo tanto, conforme al párrafo 43.8.4, el cambio del precio de la transacción se asigna a las obligaciones a cumplir para los productos X e Y sobre la misma base como al inicio de contrato. Consecuentemente, la entidad reconoce ingresos de \$50 para el producto X en el periodo en el cual ocurre el cambio del precio de la transacción. Debido a que el producto Y no se había entregado al cliente antes de la modificación del contrato, el cambio del precio de la transacción que se atribuye al producto Y se asigna a las obligaciones a cumplir remanentes al momento de la modificación del contrato. Esto es consistente con el tratamiento que hubiera sido requerido por el párrafo 41.13a) si ese monto de la contraprestación variable hubiera sido estimado e incluido en el precio de la transacción al momento de la modificación del contrato.

43.8.4 Una entidad debe identificar si existe un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, conforme a los párrafos 41.10 al 41.13. Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad debe aplicar los tres párrafos anteriores para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualesquiera de la siguientes formas que sea procedente:

- a) una entidad debe asignar el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable acordada antes de la modificación y ésta se trate conforme al párrafo 41.13a); y
- b) en todos los demás casos en los que la modificación no se trató como un contrato separado conforme al párrafo 41.12, una entidad debe asignar el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir del contrato modificado (es decir, a las obligaciones a cumplir que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

La entidad también asigna el aumento de \$50 en el precio de la transacción para el contrato modificado igualmente a la contraprestación de las obligaciones a cumplir para los productos Y y Z, debido a que los productos tienen el mismo precio de venta independiente y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 44.6.2 que requieren la asignación de la contraprestación variable a una pero no a ambas obligaciones a cumplir. Consecuentemente, el precio de la transacción asignado a las obligaciones a cumplir para los productos Y y Z aumenta en \$25 a \$525 cada uno.

44.6.2 Una entidad debe asignar un monto variable (y los cambios posteriores en ese monto) en su totalidad a una obligación a cumplir o a bienes o servicios separables que forman parte de una obligación a cumplir única, si cumple los dos criterios siguientes:

- a) los términos de un monto variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación a cumplir o transferir el control sobre los bienes o servicios separables (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación a cumplir o de la transferencia del control sobre los bienes o servicios separables); y
- b) la distribución del monto variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación a cumplir o al bien o servicio separable es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 44.1, al considerar todas las obligaciones a cumplir y términos relativos al pago del contrato.

Al tratar el cambio de la estimación de monto de la contraprestación variable a la cual considera tener derecho, los ingresos a reconocerse son como sigue:

	Después de la Modificación	Después del cambio en el monto	
Contrato original:			
Producto X ya transferido	\$600	\$650	($\$600 + \100) / 2
Producto Y pendiente de entrega	500	525	($\$500 + \50) / 2
Modificación:			
Producto Z	<u>500</u>	<u>525</u>	($\$500 + \50) / 2
Total	\$1,600	\$1,700	

El 31 de marzo de 20X1, el producto Y se entrega al cliente, y la entidad reconoce ingresos por \$525. El 30 de junio de 20X1, el producto Z se entrega al cliente, y la entidad reconoce ingresos por \$525.

Caso 6. Modificación de un contrato para servicios

La entidad celebra un contrato de tres años para dar servicios de limpieza semanales a las oficinas de un cliente. El cliente se compromete a pagar anualmente \$500,000. El precio de venta independiente de los servicios al inicio del contrato es de \$500,000 por año.

La entidad reconoce ingresos de \$500,000 por año durante los primeros dos años de prestar el servicio. Al final del segundo año, se modifica el contrato y el honorario para el tercer año se reduce a \$400,000. Además, el cliente acuerda ampliar el contrato por tres años más para una contraprestación de \$1,000,000 a ser liquidado en tres pagos anuales iguales de \$333,333 al inicio de los años 4, 5 y 6.

Después de la modificación, quedan cuatro años del contrato a cambio de una contraprestación total de \$1,400,000. El precio de venta independiente de los servicios al inicio del tercer año es de \$400,000 por año.

El precio de venta independiente al inicio del tercer año, multiplicado por los años remanentes del contrato, se considera una estimación apropiada del precio de venta independiente del contrato multianual (es decir, el precio de venta independiente es de 4 años \times \$400,000 por año = \$1,600,000).

Al inicio del contrato, la entidad determina que cada semana de servicio de limpieza es separable conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. No obstante que cada semana de servicio de limpieza es separable, la entidad trata el contrato como una sola obligación a cumplir conforme al párrafo 42.1b, debido a que los servicios de limpieza semanales representan una serie de servicios separables que son sustancialmente iguales y tiene el mismo patrón de transferencia al cliente (se transfiere el control sobre los servicios al cliente a lo largo del tiempo y se usa el mismo método para determinar el avance —es decir,

una determinación de avance basada en el tiempo).

42.4.2 Un bien o servicio que una entidad se compromete a entregar a un cliente es separable, y en consecuencia debe reconocerse por separado, si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato para él (o sea que el bien o servicio puede separarse); y
- b) el compromiso de la entidad de transferir el control sobre el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (considerando el contexto total del contrato).

42.1 Una entidad debe determinar al inicio del contrato los bienes y/o servicios acordados con el cliente y debe identificar como una obligación a cumplir cada compromiso de transferir al cliente el control sobre:

- a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es separable; o
- b) una serie de bienes o servicios separables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

A la fecha de la modificación, la entidad evalúa los servicios remanentes a prestarse y concluye que son separables. Sin embargo, el monto de la contraprestación remanente a pagarse (\$1, 400,000) no refleja el precio de venta independiente de los servicios a prestarse (\$1, 600,000).

Consecuentemente, la entidad trata la modificación conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato con una contraprestación de \$1, 400,000 para cuatro años de servicios de limpieza. La entidad reconoce ingresos de \$350,000 por año ($\$1, 400,000 \div 4$ años) al prestarse los servicios durante los cuatro años siguientes.

41.13 Si la modificación de un contrato no se trata como un contrato separado conforme al párrafo anterior, una entidad debe tratar el efecto en los bienes o servicios acordados pendientes de transferir a la fecha de su modificación de cualquiera de las formas siguientes:

- a) como si fuera la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son separables de los transferidos hasta la fecha de la modificación.

El monto de la contraprestación a asignar a las obligaciones a cumplir pendientes se determina con la suma de:

- i. la contraprestación acordada con el cliente (incluyendo los importes ya entregados por el cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que, por lo tanto, no ha sido aún reconocida como ingreso; y
 - ii. la contraprestación acordada como parte de la modificación del contrato;
- b) como si fuera una parte del contrato ya existente.....
 - c) si los bienes o servicios pendientes son.....

Caso 7. Derecho a devolver el producto

La entidad celebra 100 contratos con clientes. Cada contrato incluye la venta de un producto por \$1,000 (100 productos \times \$1,000 = \$100,000 contraprestación total). Se cobra la venta en efectivo al momento de transferir el control sobre el producto. La práctica de negocios de la entidad es de permitir a un cliente devolver cualquier producto no usado dentro de los 30 días posteriores a la compra y recibir un reembolso total. El costo para la entidad de cada producto es de \$750.

La entidad aplica los requerimientos de esta NIF al portafolio de 100 contratos debido a que razonablemente espera que, conforme al párrafo 10.4 de esta NIF, los efectos sobre los estados financieros de aplicar estos requerimientos al portafolio no diferirían de forma significativa a la aplicación de los requerimientos a cada contrato individual del portafolio.

10.4 Esta NIF especifica el tratamiento contable de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta NIF a un grupo de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares (un portafolio), si una entidad razonablemente considera que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta NIF al portafolio no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación a cumplir) del portafolio. Al reconocer el ingreso de un portafolio, una entidad debe utilizar estimaciones y suposiciones que relejen el tamaño y composición del portafolio.

Debido a que el contrato permite al cliente devolver los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable. Para estimar el monto de la contraprestación variable a la cual la entidad tendrá derecho, la entidad decide utilizar el método del valor esperado (ver el párrafo 43.4.4a) de esta NIF) debido a que es el método que la entidad cree mejor predice el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho. Utilizando dicho método, la entidad estima que no se devolverán 97 productos.

43.4.4 Una entidad debe estimar un monto de la contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo de cuál considere que prediga mejor la contraprestación a la que tendrá derecho:

- a) **valor esperado** - es la suma de los montos ponderados según su probabilidad en un rango de montos de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del monto de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares;
- b) **monto más probable** - es el monto individual.....

La entidad también considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable para determinar si el monto estimado de la contraprestación variable de \$97,000 ($\$1,000 \times 97$ productos que no se espera que serán devuelto) puede incluirse en el precio de la transacción.

43.4.21 Una entidad debe incluir en el precio de la transacción todo o parte del monto de la contraprestación variable estimada conforme al párrafo 43.4.4 sólo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido, cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable. De lo contrario, la entidad no debe incluir la contraprestación variable en el precio de la transacción.

43.4.22 Al determinar si es altamente probable que no ocurra una reversión importante en el monto de los ingresos acumulados reconocidos, al resolverse posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad debe considerar la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos.

Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos incluyen, pero no se limitan a, cualesquiera de los siguientes aspectos:

- a) el monto de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas, sociales, políticas y fiscales, o un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio acordado;
- b) no se espera que se resuelva la incertidumbre sobre el monto de la contraprestación durante un largo periodo de tiempo;
- c) la experiencia de la entidad (u otra evidencia) con contratos similares es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado;
- d) la entidad tiene la práctica de ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas; y
- e) el contrato tiene un gran número y amplio rango de montos de contraprestación posibles

La entidad determina que no obstante que las devoluciones se encuentran fuera del control de la entidad, tiene mucha experiencia en la estimación de las devoluciones de este producto y clase de cliente. Adicionalmente, se resolverá la incertidumbre dentro de poco tiempo (es decir, durante el periodo de 30 días establecido para aceptar para devoluciones). Por lo tanto, la entidad concluye;

- ✓ Es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido (los \$97,000) cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre (durante el periodo para devoluciones).
- ✓ Estima que el costo para recuperar los productos no será importante y espera que los productos devueltos puedan ser revendidos a un precio superior a su costo.
- ✓ Al transferir el control sobre los 100 productos, la entidad no reconoce ingresos por los tres productos que espera serán devueltos.

La entidad reconoce lo siguiente:

Cuenta por cobrar	\$100,000	
Ingresos		\$97,000 1)
Pasivo por reembolsos		\$3,000 2)
Costo de ventas	\$72,750	
Inventario por producto devuelto a recuperar	\$2,250 3)	
Inventarios		\$75,000

- 1) \$1,000 × 97 productos que no se espera sean devueltos.
- 2) \$1,000 × 3 productos que se espera sean devueltos.
- 3) \$750 × 3 productos por el derecho de recuperar los productos de los clientes al liquidar el pasivo por reembolsos.

Se pueden utilizar términos alternativos a “cuenta por cobrar condicionada” y “pasivo del contrato” Si una entidad utiliza una descripción alternativa para una cuenta por cobrar condicionada, proporcionando información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar condicionadas y no condicionadas.

Una entidad debe presentar los ingresos por los contratos con clientes como la principal fuente de ingresos para la entidad, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-3, Estado de resultado integral.

Una entidad debe presentar los efectos del financiamiento por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de contratos con clientes en el estado de resultado integral

» NORMAS DE PRESENTACIÓN

Una entidad debe *presentar los derechos incondicionales a recibir la contraprestación por la satisfacción de una obligación de cumplimiento como una cuenta por cobrar.*

Cuando una entidad *tiene el derecho a una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación de cumplimiento que está condicionado por algo distinto al paso del tiempo, la entidad tiene una cuenta por cobrar condicionada, cuyos efectos correspondientes deben presentarse por separado en el estado de situación financiera o revelarse en las notas a los estados financieros.*

» NORMAS DE REVELACIÓN

Contratos con clientes :

Montos del periodo, a menos que se presenten por separado en el estado de resultado integral:

- a) **Ingresos de clientes por separado de los ingresos de otras fuentes; y**
- b) **Cualquier pérdida por deterioro reconocida (de acuerdo con la NIF correspondiente) sobre cualquier cuenta por cobrar o cuenta por cobrar condicionada la cual debe presentarse por separado de pérdidas por deterioro en otros contratos.**

Saldos de contratos:

- a) los saldos iniciales y final de las cuentas por cobrar, cuentas por cobrar condicionadas y pasivos de contratos, si no se presentan o revelan por separado;
- b) ingresos reconocidos en el periodo que se incluyeron en el saldo de pasivo del contrato o anticipos de clientes al inicio del periodo; y
- c) ingresos reconocidos en el periodo procedentes de obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el monto de la transacción).

Explicación de los cambios significativos en los saldos de la cuenta por cobrar condicionada, del pasivo del contrato y del anticipo de clientes durante el periodo (cuantitativa y cualitativa).

Ejemplos:

- ✓ Cambios debidos a adquisiciones de negocios;
- ✓ Efectos acumulados de ajustes a ingresos que afectan a la correspondiente cuenta por cobrar condicionada, pasivo del contrato o anticipo del cliente, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la determinación del avance logrado, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la determinación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;
- ✓ Deterioro de una cuenta por cobrar condicionada;
- ✓ Un cambio en el periodo de tiempo para el que un derecho a contraprestación pasa a ser incondicional (es decir, por una cuenta por cobrar condicionada que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y
- ✓ Un cambio en el periodo de tiempo para que una obligación a cumplir se satisfaga (es decir, para el reconocimiento de un ingreso que surge de un pasivo del contrato o un anticipo del cliente).

Obligaciones a cumplir:

Una entidad debe revelar información sobre sus obligaciones de cumplimiento en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

- a) Cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de cumplimiento incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo de entrega posterior a la facturación (por ejemplo: en el momento del envío o de la entrega de los bienes, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio).
- b) Los términos de pago del cliente significativos (por ejemplo: cuándo se exige habitualmente el cobro, si el contrato tiene un componente importante de financiamiento, si el monto de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida);

- c) La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad ha acordado transferir;
- d) Cualquier obligación de cumplimiento de intermediar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (si la entidad actúa como un agente);
- e) Las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- f) Los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Juicios importantes en la aplicación de esta norma

Una entidad debe revelar los juicios y cambios en los juicios realizados en la aplicación de esta NIF que afecten de forma significativa la determinación del monto y momento del reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes, utilizados al determinar el momento de satisfacción de las obligaciones de cumplimiento.

Para obligaciones de cumplimiento que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad debe revelar los métodos utilizados para reconocer los ingresos (por ejemplo, una descripción de los métodos de entrada o de los métodos de salida utilizados y la forma en que se han aplicado).

Revelaciones específicas para entidades públicas

Las entidades públicas que deben cumplir con las NIF deben incluir, además de lo señalado anteriormente, las revelaciones siguientes. Se recomiendan pero no se exigen estas revelaciones para cualquier entidad no pública.

Categorías de ingresos

Revelar en forma separada los ingresos reconocidos por contratos con clientes en categorías. Dichas categorías deben representar la forma en que la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

La forma en que los ingresos de una entidad se disgregan depende de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes.

Al seleccionar la categoría (o categorías) a utilizar para disgregar los ingresos, una entidad debe considerar la forma en que se ha presentado la información sobre sus ingresos para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

- a) Información presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de utilidades, informes anuales o presentaciones a inversionistas);
- b) Información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación (MATDO) para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y
- c) Otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los dos incisos anteriores y que utiliza la MATDO o solicitan los usuarios externos para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir son, pero no se limitan a, las siguientes:

- tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);
- región geográfica (por ejemplo, país o región);
- mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y privados);
- tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo, o por tiempo y por materiales invertidos);
- duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);
- oportunidad de transferencia del control sobre bienes o servicios (por ejemplo, ingresos procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y
- canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

» EJEMPLOS

A continuación se presentan las notas a los estados financieros emitidas por Fomento Económico Mexicana, (FEMSA), S.A.B. de C.V. relacionadas a las normas de revelación.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

FOMENTO ECONÓMICO MEXICANO, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS. MONTERREY, N.L., MÉXICO

Por los años terminados al 31 de diciembre de 2019, 2018 y 2017.

Cifras expresadas en millones de dólares americanos (\$) y millones de pesos mexicanos (Ps.).

Nota 3. Principales Políticas Contables

3.24 Reconocimiento de los ingresos

La Compañía reconoce ingresos cuando el control de las obligaciones de desempeño son transferidas al cliente. Control se refiere a la habilidad que tiene el cliente para dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios de los bienes y servicios intercambiados.

La administración definió los siguientes indicadores para analizar el tiempo y las circunstancias así como la cantidad por la cual el ingreso se reconoce:

- Identificando el contrato(s) con el cliente (por escrito, oral o cualquier otro de acuerdo a las prácticas del negocio);
- Evaluando los bienes y servicios comprometidos en el contrato e identificar como cada obligación de desempeño en el contrato será transferida al cliente;
- Considerando los términos contractuales en conjunto con las prácticas del negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el monto de contraprestación que la Compañía espera recibir en intercambio de transferir los bienes y servicios comprometidos con el cliente, excluyendo el impuesto sobre la venta. La contraprestación comprometida en el contrato debe incluir cantidades fijas o variables, o ambas;
- Asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño incluida en el contrato (para cada bien y servicio que sea distinto) por una cantidad que represente la contraprestación que la Compañía espera recibir en intercambio de transferir los bienes y servicios comprometidos con el cliente; y
- Reconocer el ingreso cuando (o en la medida) se vaya cumpliendo la obligación de desempeño en intercambio de los bienes y servicios comprometidos.

Todas las condiciones anteriores se cumplen normalmente en el momento en que los artículos se entregan al cliente. Las ventas netas reflejan las unidades entregadas a precio de lista, neto de promocionales y descuentos.

Los beneficios garantizados por el proveedor a la Compañía como descuentos e incentivos se reconocen como beneficios en el costo de ventas, debido a que no representan un ingreso adicional por medio del cual se debe cumplir una obligación de desempeño separada, con un valor razonable por separado identificado por la Compañía.

La Compañía genera ingresos por las siguientes actividades:

Venta de bienes

Incluye las ventas de bienes de todas las subsidiarias de la Compañía, principalmente, la venta de bebidas de la marca líder Coca-Cola y la venta o el consumo de bienes en las tiendas de formato pequeño de FEMSA Comercio– División Proximidad, FEMSA Comercio– División Salud y FEMSA Comercio– División Combustibles; en las cuales el ingreso se reconoce en el punto en el tiempo en el cual los productos fueron vendidos al cliente, ver Nota 28.

Prestación de servicios

Incluye los ingresos por servicios de distribución, servicios de mantenimiento y empaquetado de materia prima, que la Compañía reconoce como ingresos, cuando la obligación de desempeño es satisfecha. La Compañía reconoce ingresos durante el periodo en el tiempo en el cual la obligación de desempeño es satisfecha de acuerdo a las siguientes condiciones:

- El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios, a como la Compañía satisface la obligación;
- El cliente controla los activos relacionados, a pesar de que la Compañía los mejore;
- Los ingresos se pueden medir confiablemente; y
- Es probable que los beneficios económicos fluyan a la Compañía.

Productos financieros

Incluye los ingresos generados de activos financieros los cuales incluyen cuentas por cobrar reconocidos en el momento en el que las siguientes condiciones se cumplen:

- Los ingresos se pueden medir confiablemente; y
- Es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción sean atribuibles a la Compañía.

Adicionalmente, la Compañía evalúa el reconocimiento del ingreso basado en la clasificación previamente definida para el activo financiero que genera el producto financiero relacionado, de acuerdo a los modelos de negocio establecidos para los instrumentos financieros clasificados por la Compañía, ver Nota 3.9.

Los instrumentos financieros principales de la Compañía que pudiera generar un producto financiero son los clientes clasificados como activos financieros mantenidos hasta su vencimiento para cubrir flujos de efectivo medidos a su costo amortizado utilizando la TIR, que es la tasa que descuenta exactamente los flujos de efectivo futuros a recibir a través de la vida esperada del activo financiero relacionado.

Programas de recompensas

La Compañía reconoce una provisión por la obligación de otorgar beneficios adicionales a sus clientes. Para tales efectos la administración considera, la expectativa de que un porcentaje de los clientes no ejercerán el programa de recompensas en el futuro basado en la experiencia previa.

Descuentos variables otorgados a clientes

La Compañía ajusta el precio de la transacción basado en el monto estimado de rebajas y descuentos promocionales, entre otros. Estas estimaciones incluyen los acuerdos comerciales con clientes y el previo desempeño esperado. Los descuentos variables son asignados a cada obligación de desempeño relacionada.

Descuentos variables otorgados a clientes

La Compañía ajusta el precio de la transacción basado en el monto estimado de rebajas y descuentos promocionales, entre otros. Estas estimaciones incluyen los acuerdos comerciales con clientes y el previo desempeño esperado. Los descuentos variables son asignados a cada obligación de desempeño relacionada.

Costos contractuales

Los costos incrementales para obtener un contrato con un cliente se reconocen como un activo (capitalizable) si la Compañía espera recuperarlos. Los costos incrementales para obtener un contrato son aquellos que incurre la Compañía para lograr un contrato con un cliente los cuales no se hubieran incurrido si el contrato no se hubiera obtenido. La Compañía reconoce dichos costos como un gasto en el estado de resultados cuando el ingreso asociado con esos costos es incurrido dentro de un periodo igual o menor a un año. Para cualquier otro costos que esté relacionado con el cumplimiento de un contrato con un cliente, pero que no es parte del propio reconocimiento de ingreso, este sería considerado como un activo incluyendo los costos relacionados, pero solo si dichos costos son relacionados con un contrato o un contrato que la Compañía espera identificar por separado y además generan o mejoran los recursos de la Compañía que serán aplicados para satisfacer, o continuar satisfaciendo; las obligaciones de desempeño en un futuro y que esperan recuperarlos. El activo reconocido es amortizado progresivamente de la misma manera que el intercambio de bienes y servicios transferidos al cliente, por consiguiente; el activo se reconoce en el estado de resultados a través de su amortización en el mismo en forma simultánea en el que el mismo ingreso es reconocido.

7.1 Cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar representan derechos derivados de las ventas, y préstamos a empleados o cualquier otro concepto similar, se presentan netas de descuentos y reservas por pérdidas crediticias esperadas.

Coca-Cola FEMSA tiene cuentas por cobrar a The Coca-Cola Company derivadas principalmente de la participación de esta última en los programas de publicidad y promoción.

Debido a que menos del 9% de la cartera se encuentra irrecuperable, la Compañía no tiene clientes clasificados como de "alto riesgo", para los cuales, en su caso, se hubieran aplicado condiciones especiales de gestión del riesgo de crédito.

Al 31 de diciembre de 2019, los principales clientes de la Compañía representan el 14% de manera agregada sobre la pérdida esperada.

La estimación de cuentas incobrables se calcula bajo un modelo de pérdida esperada que contempla el reconocimiento de las pérdidas por deterioro a lo largo de toda la vida del contrato. Para este caso en particular, debido a que las cuentas por cobrar no cuentan con un componente significativo de financiamiento y por lo general su plazo es menor a un año, la Compañía definió un modelo de estimación de deterioro bajo un enfoque simplificado de pérdida esperada a través de un modelo paramétrico.

Los parámetros utilizados dentro del modelo son:

- Probabilidad de incumplimiento;
- Severidad de la pérdida;
- Tasa de financiamiento;
- Tasa de recuperación especial; y
- Exposición al incumplimiento.

Nota 28. Ingresos

28.1 Naturaleza de los bienes y servicios vendidos

A continuación, se describen las actividades por las cuales se obtienen o generan los principales ingresos en base a los segmentos reportables de la Compañía. En acuerdo con la norma, las obligaciones de desempeño de las unidades de negocio de la Compañía se satisfacen en un punto en el tiempo, en el cual el control de dichas obligaciones de desempeño son totalmente transferidas a los clientes. Para información detallada sobre los segmentos reportables, ver Nota 27.

Segmento	Producto o Servicio	Naturaleza, momento en que se satisface la obligación de desempeño y términos importantes de pago significativos
Coca-Cola FEMSA	Venta de bebidas	Consiste en la entrega de las bebidas a los clientes y distribuidores. Los precios de transacción son asignados a cada uno de los productos vendidos con base en su precio de venta por separado, neto de promociones y descuentos. La obligación de desempeño se satisface en el momento que el producto vendido es entregado al cliente.
	Ingresos por servicios	Consiste en la prestación de servicios de maquila, así como servicios logísticos y administrativos. Los precios de transacción son asignados a cada uno de los productos vendidos con base en su precio de venta por separado. La obligación de desempeño se satisface en el momento que los servicios son prestados a los clientes.
FEMSA Comercio – División Proximidad	Venta de productos	Opera la mayor cadena de tiendas de formato pequeño en México y América Latina y algunos de los principales productos son cerveza, cigarros, refrescos, otras bebidas y botanas. El reconocimiento se realiza al momento de la venta; es decir, cuando se transfiere el control del producto y se efectúa el pago por parte del cliente.
	Ingresos comerciales	Se conforman principalmente por la comercialización de las tiendas, e ingresos relacionados a promociones y comisiones por corresponsalías. El reconocimiento se realiza mensualmente.
FEMSA Comercio – División Salud	Venta de productos	Sus productos principales son medicinas de patente y genéricos, productos de belleza, suministros médicos, productos del hogar y productos de cuidado personal. El reconocimiento se realiza al momento de la venta; es decir, cuando se transfiere el control del producto y se efectúa el pago por parte del cliente.
	Ingresos por servicios	Servicios de valor agregado como corresponsales bancarios, consultas médicas y algunos servicios financieros. El reconocimiento se realiza al momento en que se brinda el servicio y/o se efectúa el pago por parte del cliente.
FEMSA Comercio – División Combustibles	Venta de productos	Los principales productos que se venden en las estaciones son gasolina, diésel, aceite y aditivos. El reconocimiento se realiza al momento de la venta; es decir, cuando se transfiere el control del producto y se efectúa el pago por parte del cliente.
Otros	Servicios integrales de logística	Proveer una amplia variedad de servicios logísticos y de mantenimiento de vehículos a filiales de la Compañía y a clientes externos. Las operaciones están sobre una base de pedidos diarios, mensuales o como según se acuerde con cada solicitud de cliente. El ingreso es reconocido progresivamente durante el tiempo que el servicio se otorga en un periodo corto no mayor a un mes.
	Producción de enfriadores, venta y servicios de refrigeración en punto de venta y soluciones plásticas	Consiste en la producción y comercialización de vitrinas refrigeradas (enfriadores comerciales) a través de la entrega e instalación de los mismos. Además, este negocio incluye operaciones de manufactura para el procesamiento de comida, almacenaje y equipo de pesaje. El reconocimiento del ingreso por la venta e instalación de los enfriadores se efectúa al concluir la instalación correspondiente.

» ACTIVIDADES A REALIZAR

Elabora un organizador gráfico a partir de la lectura de la NIF - D1 que contenga los siguientes criterios: objetivo, alcance, terminología.

A partir de la lectura de la NIF D-1 elabora un organizador gráfico que contenga ejemplos sobre las normas de revelación de las operaciones relacionadas sobre los siguientes casos:

a) Identificación del contrato con el cliente.

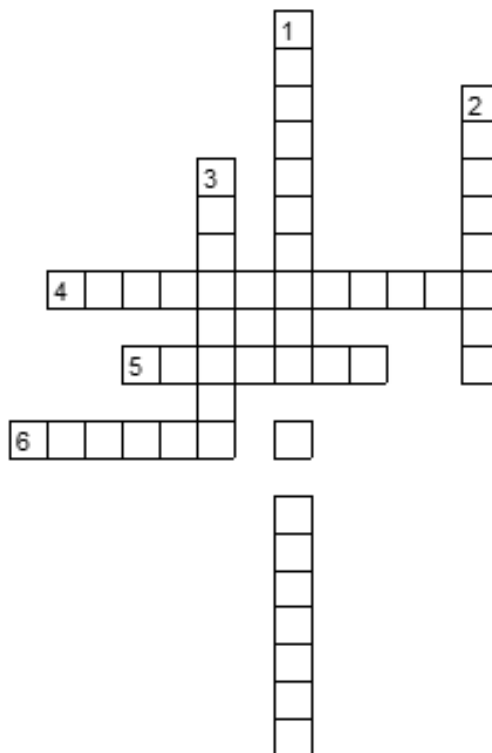
b) Identificación de las obligaciones a cumplir.

c) Determinación del precio de la transacción.

d) Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir.

e) Reconocimiento del ingreso

Resuelve el siguiente crucigrama:



Verticales

1. Es un compromiso establecido en un contrato con un cliente para transferir al mismo un bien o un servicio (o una combinación de bienes o servicios), o una serie de bienes o servicios segregables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de entrega al cliente.
2. Pasivo del _____, es una obligación con un cliente por la obligación de transferir, o estar dispuesto a transferir, bienes o servicios en el futuro, que surge de un derecho de cobro.
3. _____ del cliente, es una obligación con un cliente por la obligación de transferir, o estar dispuesto a transferir, bienes o servicios en el futuro, que surge de un cobro por adelantado.

Horizontales

4. Cuenta por cobrar _____, es el derecho a una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación de cumplimiento que está condicionado por algo distinto al paso del tiempo.
5. Una parte que ha contratado a una entidad para obtener bienes o servicios que son resultados de las actividades primarias de una entidad a cambio de una contraprestación
6. _____ de la transacción (para un contrato con un cliente), es el importe de la contraprestación al que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes o servicios a un cliente, excluyendo los montos cobrados a nombre de terceros.

NIF D-2 COSTOS POR CONTRATOS CON CLIENTES

» BASES DEL MARCO CONCEPTUAL

Se fundamenta particularmente de la NIF A-2, Postulados básicos, con respecto de la **devengación contable y la valuación**. En particular, esta NIF considera el postulado básico de que **los costos y gastos de una entidad deben asociarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen**.

Se fundamenta también en la NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera, la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, así como la NIF A-4, Características cualitativas de los estados financieros, emitidas por el CINIF, que señalan que el objetivo esencial de la información financiera es ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.

La NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, establece: “Por costo debe entenderse, para fines de los estados financieros, que es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos. Cuando los costos tienen un potencial para generar ingresos en el futuro, representan un activo”.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

Esta norma relativa al reconocimiento de los costos por contratos con clientes es convergente con la NIIF 15, excepto por lo mencionado en el párrafo siguiente.¹

La CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios, indica que los costos por préstamos que sean atribuibles a un contrato bajo el cual el operador tenga un derecho contractual de recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público) deben capitalizarse, dando a entender que dicha capitalización pasa a ser parte del costo del activo intangible, lo cual es incorrecto para el CINIF. La INIF 17, Contratos de concesión de servicios, establece que el resultado integral de financiamiento de la fase de construcción debe formar parte del costo del activo en construcción, al cual se refiere el párrafo 30 de la INIF 17 y no del activo intangible que se recibirá como contraprestación.

OBJETIVO

Establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los costos que surgen de contratos con clientes en los estados financieros de una entidad económica.

ALCANCE

Debe ser aplicada por todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

Establece las normas de reconocimiento de los costos para obtener un contrato con un cliente y de los costos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra NIF.

Una entidad debe aplicar esta NIF sólo a los costos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta NIF.

» **DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF	
Cliente	Es una parte que ha contratado a una entidad para obtener de ésta bienes o servicios (o una combinación de bienes y servicios) a cambio de una contraprestación.
Contrato	Es un acuerdo (oral o escrito) entre dos o más partes que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones exigibles.
Costo	Es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos. Cuando los costos tienen un potencial para generar ingresos en el futuro, representan un activo.
Gasto	Es una erogación que no puede identificarse claramente con un ingreso relativo o que perdió su potencial para generar ingresos.
Obligación a cumplir	Es un compromiso establecido en un contrato con un cliente para transferir al mismo un bien o un servicio (o una combinación de bienes o servicios), o una serie de bienes o servicios segregables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de entrega al cliente.

» **NORMAS VALUACIÓN**

El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer en la utilidad o pérdida neta los costos por contratos con un cliente en el momento que se lleva a cabo la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios, y por lo tanto se satisfaga la obligación a cumplir.

COSTOS INCREMENTALES PARA OBTENER UN CONTRATO

Una entidad debe reconocer como un activo los costos incrementales para obtener un contrato con un cliente si la entidad considera recuperar dichos costos.

En caso contrario, dichos costos deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el momento en que se incurren.

Los costos incrementales son aquellos en los que una entidad no habría incurrido si la entidad no hubiera entrado en el proceso de obtención del contrato (por ejemplo, los costos de preparación de la propuesta).

Los costos para obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta como un gasto del periodo, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

Los costos que están relacionados con la obtención de un contrato incluyen los siguientes conceptos:

- a) comisiones pagadas a empleados o terceros por la obtención de un contrato;
- b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para obtener un contrato);
- c) costos indirectos asignados (prorratedos o distribuidos) que se relacionan con la obtención de un contrato (por ejemplo, los desarrollados en la elaboración de una oferta técnica [ingeniería básica] y seguros y fianzas); y
- d) otros costos directamente asociados con la obtención de un contrato (por ejemplo, pagos a terceros por asesoría y costos de financiamiento).

Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos para obtener un contrato como un gasto en el momento en que se incurren si el periodo de aplicación a la utilidad o pérdida neta que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos

Costos para cumplir un contrato

En caso de los costos incurridos por cumplir un contrato con clientes que no se encuentren dentro del alcance de otras NIF, (Por ejemplo la NIF C-4, *Inventarios*, la NIF C-5, *Pagos anticipados*, la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*, la NIF C-8, *Activos intangibles*, y la NIF D-6, *Capitalización del resultado integral de financiamiento*). **Una entidad debe reconocer como un ACTIVO los costos para cumplir un contrato con un cliente, siempre que dichos costos reúnan todos los criterios establecidos.** En caso contrario, dichos costos deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el momento en que se incurren.

Para que sea reconocido como un ACTIVO se deben reunir los criterios siguientes:

- a) **se relacionan directamente con un contrato que la entidad pueda identificar** de forma específica;
- b) **generan o mejoran recursos de la entidad** que serán utilizados para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de cumplimiento en el futuro de un contrato vigente;
- c) **sean recuperables**; y
- d) **puedan ser cuantificados** confiablemente.

En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra NIF, una entidad debe reconocerlos conforme a esas otras NIF.

Los costos que están relacionados con un contrato con un cliente normalmente incluyen los siguientes conceptos:

- a) **mano de obra directa** (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los bienes o servicios prometidos directamente al cliente);
- b) **materiales directos** (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los bienes o servicios prometidos al cliente);
- c) **costos indirectos asignados** (prorrateados o distribuidos) que se relacionan con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de administración y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato);
- d) **costos que, de forma explícita, son cargables al cliente según el contrato;**
y
- e) **otros costos directamente asociados con el contrato** (por ejemplo, pagos a subcontratistas y costos de financiamiento).

Los costos incurridos para cumplir un contrato que se reconocen como un activo no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en los precios que cobran a sus clientes. Ejemplo de lo anterior, son los inventarios de los prestadores de servicios.

Una entidad debe reconocer los siguientes conceptos como gastos en los resultados del periodo en que ocurran:

- a) gastos generales y administrativos (a menos que dichos gastos sean directamente atribuibles al cliente según el contrato);
- b) desperdicio o merma de materiales, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaron en el monto del contrato;
- c) costos que se relacionan con las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) del contrato (es decir, costos que se relacionan con cumplimientos pasados); y
- d) Los que una entidad no puede distinguir si se relacionan con obligaciones a cumplir no satisfechas o con obligaciones a cumplir ya satisfechas total o parcialmente.

Aplicación a la utilidad o pérdida neta

Un activo reconocido debe aplicarse a la utilidad o pérdida neta en el momento en que se lleve a cabo la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo, por lo que debe asociarse con el reconocimiento de los ingresos relacionados; es decir, cuando (o a medida que) la entidad transfiere al cliente el control sobre los bienes o servicios acordados

Deterioro

Una entidad debe reconocer en el resultado del periodo una pérdida por deterioro cuando el valor en libros de un activo reconocido cuando supere:

- a) el monto pendiente de reconocer como ingreso a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos
- b) los costos por incurrir relacionados directamente con el suministro de esos bienes o servicios.

Al determinar el monto pendiente de reconocer como ingreso, la entidad debe utilizar las disposiciones para la determinación del precio de la transacción conforme a la NIF D-1, Ingresos por contratos con clientes, excepto por los párrafos relativos a la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable) y debe ajustar ese monto para reflejar cualquier estimación de cuentas incobrables.

Una entidad debe reconocer en la utilidad o pérdida neta del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido, cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o el valor de recuperación haya mejorado. El incremento del valor en libros del activo no debe superar el monto del activo que se habría determinado (neto de aplicaciones a la utilidad o pérdida neta) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

» NORMAS DE PRESENTACIÓN

Debido a que los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente se han incurrido para generar ingresos futuros con clientes, se pueden considerar los activos correspondientes reconocidos como un componente de los inventarios o como un activo en un rubro específico a continuación de los inventarios.

Independientemente de lo anterior, cualquier activo reconocido por la entidad por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente debe presentarse por separado de los saldos de contratos (tales como las cuentas por cobrar condicionadas, pasivos del contrato y anticipos de clientes) reconocidos conforme a la NIF D-1.

Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, Atendiendo al momento en que se aplicarán a la utilidad o pérdida neta, deben presentarse clasificados como corto o largo plazo, según corresponda.

» NORMAS DE REVELACIÓN

Una entidad debe revelar los juicios realizados para determinar el monto de los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir con un contrato con un cliente.

Una entidad debe revelar la siguiente información:

- a) los saldos al cierre de los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, por categoría de activo; y
- b) el monto de los activos capitalizados aplicados a la utilidad o pérdida neta y cualquier pérdida por deterioro de valor (o su reversión) reconocida en el periodo.

Si una entidad decide utilizar la solución práctica (sobre los costos de obtener un contrato con un cliente), la entidad debe revelar ese hecho.

» EJEMPLOS RELACIONADOS CON LA APLICACIÓN DE LA NIF

Ejemplo 1. Costos incrementales para obtener un contrato

Un proveedor de servicios de consultoría gana una licitación para proporcionar sus servicios a un cliente nuevo. La entidad incurre en los costos siguientes para obtener el contrato:

Honorarios legales externos	\$170,000
Gastos de viaje para entregar la propuesta	30,000
Comisiones a empleados de ventas	<u>45,000</u>
Total de costos incurridos	<u>\$245,000</u>

41.1 Una entidad debe reconocer como un activo los costos incrementales para obtener un contrato con un cliente si la entidad considera recuperar dichos costos. En caso contrario, dichos costos deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el momento en que se incurren.
41.2 Los costos incrementales son aquellos en los que una entidad no habría incurrido si la entidad no hubiera entrado en el proceso de obtención del contrato (por ejemplo, los costos de preparación de la propuesta).
4.1.3. Los costos para obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta como un gasto del periodo, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

Concepto		Fundamento	
Honorarios legales externos	\$170,000	Párrafo 41.3	Gastos del periodo
Gastos de viaje para entregar la propuesta	30,000	Párrafo 41.3	Gastos del periodo
Comisiones a empleados de ventas	45,000	Párrafo 41.1	Reconocido como activo
Total de costos incurridos	<u>\$245,000</u>		

De acuerdo con el párrafo 41.1 de esta NIF, **la entidad reconoce un activo por \$30,000 de costos** para obtener el contrato que surge de las comisiones a empleados de ventas porque la entidad espera recuperar dichos costos a través de ingresos futuros por los servicios de consultoría.

La entidad concluye que los honorarios legales externos y los gastos de viaje se habrían incurrido independientemente de si se obtuviera el contrato y no son recuperables.

Por ello, de acuerdo con el párrafo 41.3 de esta NIF, dichos costos se reconocen como gastos cuando se incurren, a menos que queden dentro del alcance de otra NIF, en cuyo caso se aplican las disposiciones correspondientes de esa NIF.

Ejemplo 2. Costos que dan lugar a un activo

Una entidad celebra un contrato de servicios para gestionar un centro de información tecnológica de un cliente por cinco años. El contrato es renovable por periodos posteriores de un año. La duración promedio de los contratos es de siete años, porque usualmente se espera una renovación de dos años.

La entidad paga a un empleado \$50,000 por comisiones de ventas en el momento en que el cliente firma el contrato. Antes de proporcionar los servicios, **la entidad diseña y construye una plataforma tecnológica para uso interno de la entidad que interactúa con los sistemas del cliente.** Esa plataforma no se transfiere al cliente, pero debe utilizarse para prestar los servicios.

Costos para obtener un contrato

De acuerdo con el párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad reconoce un activo por \$50,000 de costos por las comisiones de ventas para la obtención del contrato porque la entidad espera recuperar dichos costos a través de ingresos futuros por los servicios a proporcionar. La entidad aplica a la utilidad o pérdida neta el activo a lo largo de siete años, de acuerdo con el párrafo 43.1 de esta NIF, porque el activo se relaciona con los servicios a transferir al cliente durante la duración del contrato de cinco años y la entidad anticipa que el contrato se renovará por dos periodos posteriores de un año.

41.1 Una entidad debe reconocer como un activo los costos incrementales para obtener un contrato con un cliente si la entidad considera recuperar dichos costos. En caso contrario, dichos costos deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el momento en que se incurren.

42.1 En caso de que los costos incurridos para cumplir un contrato no se encuentren dentro del alcance de otra NIF (la NIF C-4, Inventarios, la NIF C-5, Pagos anticipados, la NIF C-6, Propiedades, planta y equipo, la NIF C-8, Activos intangibles, y la NIF D-6, Capitalización del resultado integral de financiamiento), una entidad debe reconocer como un activo los costos para cumplir un contrato con un cliente, siempre que dichos costos reúnan todos los siguientes criterios:

42.2. Criterios para reconocimiento de un activo

- a) se relacionen directamente con un contrato que la entidad pueda identificar de forma específica;
- b) generen o mejoren recursos de la entidad que serán utilizados para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones a cumplir en el futuro de un contrato vigente;
- c) sean recuperables; y
- d) puedan cuantificarse confiablemente.

En caso contrario, dichos costos deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo en el momento en que se incurren

43.1 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 41.1 o 42.1 debe aplicarse a la utilidad o pérdida neta en el momento en que se lleve a cabo la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo.

Costos para cumplir un contrato

Los costos iniciales incurridos para establecer la plataforma tecnológica son los siguientes:

Servicios de diseño	\$200,000
Equipo 1	200,000
Software	900,000
Migración y comprobación del centro de información	<u>700,000</u>
Total de costos	\$3, 000,000

Los costos iniciales para establecer la plataforma tecnológica se relacionan principalmente con actividades para cumplir con el contrato, pero no se transfieren los bienes o servicios al cliente. La entidad reconoce los costos iniciales para establecer la plataforma de tecnología de la forma siguiente:

Conceptos	Reconocimiento y valuación
Costos para establecer la plataforma tecnológica	NIF D-2 párrafo 42.2 actividades para cumplir el contrato
Costos del equipo	NIF C-6, Propiedades, planta y equipo
Costos del software	NIF C-8, Activos intangibles
Costos de diseño, migración y comprobación del centro de información	NIF D-2 párrafo 42.2
2 empleados responsables principales de proporcionar el servicio al cliente.	NIF D-2, párrafo 42.2b) Costos no generan o mejoran los recursos de la entidad, por lo tanto no se reconoce como activos y se mandan a gastos conforme al párrafo 42.4.

Cualquier activo resultante se aplicaría a la utilidad o pérdida neta sobre una base sistemática a lo largo del periodo de siete años (es decir, el término del contrato de cinco años y dos periodos anuales de renovación) durante los que la entidad espera proporcionar servicios relacionados con el centro de información.

» ACTIVIDADES A REALIZAR

Elabora un organizador gráfico a partir de la lectura de la NIF D-2 que contenga los siguientes criterios: objetivo, alcance, terminología.

A partir de la lectura de la NIF D-2 elabora un organizador gráfico que contenga ejemplos

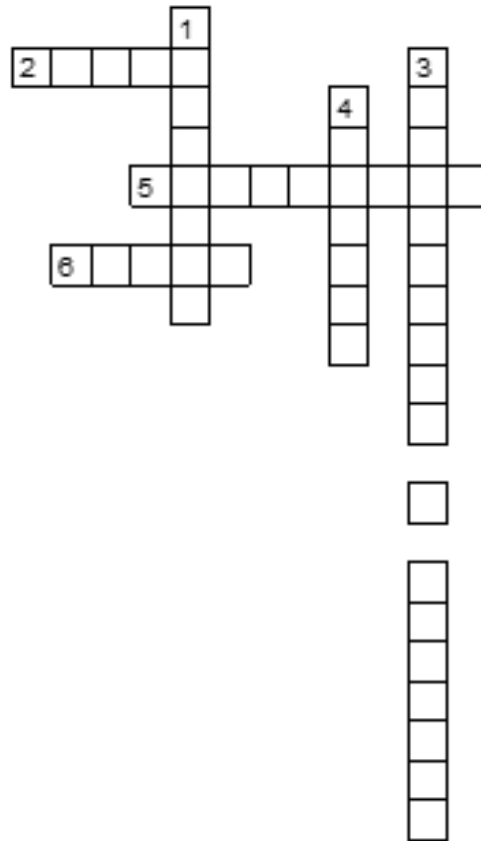
* Normas de Valuación

- Costos incrementales para obtener un contrato
- Costos para cumplir un contrato
- Aplicación a la utilidad o pérdida neta
- deterioro

* Normas de presentación

* Normas de revelación

Resuelve el siguiente crucigrama:



Verticales

1. Es un acuerdo (oral o escrito) entre dos o más partes que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones exigibles.
3. Es un compromiso establecido en un contrato con un cliente para transferir al mismo un bien o un servicio (o una combinación de bienes o servicios), o una serie de bienes o servicios segregables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de entrega al cliente.
4. Es una parte que ha contratado a una entidad para obtener de ésta bienes o servicios (o una combinación de bienes y servicios) a cambio de una contraprestación.

Horizontales

2. Es una erogación que no puede identificarse claramente con un ingreso relativo o que perdió su potencial para generar ingresos.
5. El _____ básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer en la utilidad o pérdida neta los costos por contratos con un cliente en el momento que se lleva a cabo la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios.
6. Es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos. Cuando los costos tienen un potencial para generar ingresos en el futuro, representan un activo.

» REFERENCIAS

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo (2020). *Normas de Información Financiera* (NIF). Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Corporativo Bachoco. Informe anual 2019 Retomado de: https://corporativo.bachoco.com.mx/wp-content/uploads/2020/03/Informe_Anual_2019.pdf.

Grupo Bimbo. Informe anual 2019. Retomado de: https://grupobimbo.com/sites/default/files/Grupo-Bimbo-Informe-Anual-Integrado-2019_0.pdf

Grupo FEMSA. Informe Anual 2019. Retomado de: <https://femsa.gcs-web.com/static-files/59c20118-4118-4f5c-a826-4d582e34f999>

Romero, J. (2009). *Contabilidad Avanzada I*. 2009 McGraw Hill Educación.

Romero, J. (2009). *Contabilidad Avanzada II*. 2009 McGraw Hill Educación.

Romero, J. (2005). *Contabilidad Intermedia*. Mc. Graw Hill Interamericana, S.A.

» ACERCA DE LOS AUTORES:

Mtra. Blanca Rosa Ochoa Jaime

Profesora Investigadora del Departamento de Contaduría y Finanzas del Instituto Tecnológico de Sonora. Es responsable del Bloque Generación de Información Financiera de la carrera de Licenciado en Contaduría Pública. Socia del Instituto Sonorense de Contadores Públicos, A.C., Es académica certificada por la Asociación de Profesores de Contaduría y Administración de México, A.C. (ANFECA) de la cual es miembro activo. Forma parte del comité transversalización de la perspectiva de Género del Instituto Tecnológico de Sonora. Miembro del comité editorial de la revista Buzón de Pacioli desde hace más de quince años. Ha formado parte del comité editorial y compiladora de libros de Género. Ponente en Congresos Nacionales e Internacionales en temas relacionados con Contaduría, Finanzas y Género. Ha publicado diversos artículos, memorias en extenso y Capítulos de libros con editoriales nacionales e internacionales. Organizadora de Congresos, Coloquios y Simposios Internacionales en áreas de Administración, Contaduría y Género. Dictaminador de artículos científicos y de divulgación de eventos nacionales e internacionales. Docente con más de 30 años de experiencia en materias de Contabilidad y Finanzas.

Mtro. Marco Antonio Gómez Vázquez

Profesor Auxiliar del Departamento de Contaduría y Finanzas del Instituto Tecnológico de Sonora. Ha obtenido el reconocimiento como profesor Auxiliar Distinguido desde 2012 a 2020. Ex miembro del Colegio de Contadores Públicos de Sonora A.C., Delegación Caborca donde ocupó el cargo Secretario del Colegio de Contadores por el periodo 1999-2000 y como Tesorero del Colegio del mismo por el periodo 2000-2001. Posee una especialidad en impuestos y una especialidad en Derecho Fiscal por el Colegio de Contadores Públicos de Sonora, A.C. Se desempeña como Contador Público independiente desde 1996 y ocupa el cargo de Directivo de educación primaria desde 2016. Ponente en Seminarios y Coloquio de Posgrado de Negocios en temas relacionados con Contaduría, Finanzas. Ha publicado artículos, para la revista institucional El Buzón de Paccioli. Ha participado como revisor de tesis y sínodo de los alumnos de la carrera de Licenciado en Contaduría del Instituto Tecnológico de Sonora y de la Universidad Vizcaya de las Américas. Docente con más de 22 años de experiencia en materias de Contabilidad y Administración.

“Contabilidad Financiera Intermedia II
con aplicación de Normas de Información Financiera
Caso ITSON”

Se terminó de editar en Ciudad Obregón, Sonora, en agosto de 2020
por la Oficina de Publicaciones del Instituto Tecnológico de Sonora.

Fue puesto en línea para su disposición en el sitio www.itson.mx
en la sección de Publicaciones.

Contabilidad Financiera Intermedia 2

Blanca Rosa Ochoa Jaime

Marco Antonio Gómez Vázquez

El presente libro integra la normatividad contable vigente emitida en las Normas de Información Financiera (NIF) 2020, en el cual el estudiante aprenderá los elementos necesarios para la determinación de la estructura contable en la aplicación de normas de reconocimiento, valuación, presentación y revelación de la Utilidad por Acción (NIF B-14), Conversión de Monedas Extranjeras (NIF B-15), Adquisición de Negocios (NIF B-7), Ingresos por Contratos con Clientes (NIF D-1), y Costos por contratos con clientes (NIF D-2).

Los temas relacionados son ejemplificados con casos prácticos contables de las normas de reconocimiento y valuación. Además se incluyen ejemplos de empresas mexicanas que cotizan en Bolsa de Valores en cuanto a la presentación de los estados financieros y la revelación realizada en notas a los estados financieros sobre los temas contenidos en este libro.

