

NIF A – 2

Postulados Básicos

Introducción

Preámbulo

Los postulados básicos ocupan un lugar preponderante en la jerarquía de conceptos establecida en la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*. No sólo vinculan al sistema de información contable con el entorno en el que opera, sino que se presentan como los conceptos teóricos fundamentales que relacionan medios y fines, es decir, normas particulares y objetivos de la información financiera. Asimismo, proporcionan un importante marco de referencia para emitir normas particulares, dándoles significado y dotándolas de una estructura integradora de conceptos teóricos básicos; sin esta estructura, las normas particulares constituyen normas de reconocimiento contable sin sentido, razón o sustancia. Los postulados básicos ayudan también a explicar las razones por las cuales algunos procedimientos son apropiados y proporcionan las bases para establecer criterios para aquellas situaciones o áreas aun no exploradas por las normas particulares. IN1

El objetivo de la NIF A-2 es describir un eslabón más en la jerarquía de conceptos plasmada en la NIF A-1, estableciendo para este fin nueve postulados básicos. El postulado de *sustancia económica* obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable; el de *entidad económica* se incorpora para delimitar e identificar al ente económico y el de *negocio en marcha* para asumir su continuidad; por su parte, los postulados de *devengación contable*, *asociación de costos y gastos con ingresos*, *valuación*, *dualidad económica*, *consistencia e integridad*, constituyen los fundamentos básicos para reconocer los efectos derivados de las transacciones y transformaciones internas que lleva a cabo una entidad, así como de otros eventos que la afectan económicamente. IN2

Dichos postulados básicos no fueron seleccionados en forma arbitraria, pues provienen del consenso alcanzado por las distintas corrientes teóricas desarrolladas desde hace varias décadas, así como de la práctica de los negocios. Sin embargo, los postulados podrían modificarse si cambia el entorno en el que el sistema de información contable opera; en caso de que dichos postulados fueran cambiados darían lugar a sistemas de información contable distintos. IN3

Razones para emitir la NIF A-2

Los postulados básicos que se presentan en la NIF A-2 no constituyen una novedad radical ya que recogen en buena medida los conceptos establecidos por el Boletín A-1, *Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera*, por el Boletín A-2, *Entidad* y por el Boletín A-3, *Realización y periodo contable*, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos¹. Sin embargo, la lógica conceptual establecida por la NIF A-1 ha exigido adecuaciones y revisiones a los conceptos contenidos en los boletines mencionados, en la búsqueda de convergencia con la normatividad internacional en materia conceptual emitida por el *International Accounting Standards Board* (IASB). IN4

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

Uno de los principales cambios que plantea la NIF A-1, es la sustitución del término “principio de contabilidad” referido por primera vez en el Boletín A-1, por el de “postulado básico”, debido a que esta denominación se adecúa mejor a los planteamientos actuales en el entorno contable internacional, donde la realidad en la que opera la práctica contable se explica mediante determinadas asunciones o postulados básicos. IN5

Otra razón es el empleo de terminología más precisa y tiene que ver con el significado de los términos “postulado” y “principio”. De acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “postulado” se define como “una proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos”, lo cual es congruente con el fin que se persigue en la nueva lógica normativa, dado que un postulado básico busca servir, junto con los demás conceptos en el itinerario lógico, como marco de referencia en la emisión de normas particulares. IN6

En contraste, el término “principio”, se define en el diccionario mencionado, entre muchas otras acepciones, como: “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede...” y como la “norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”, las cuales son ahora difíciles de ubicar en el itinerario lógico deductivo propuesto en el nuevo marco conceptual. IN7

Los nuevos postulados básicos

La NIF A-2 mantiene como postulados básicos a los principios de contabilidad de *entidad* (denominado ahora con mayor precisión, *entidad económica*), *negocio en marcha*, *dualidad económica* y *consistencia*. Los principios de realización, periodo contable y valor histórico original se incorporan con una nueva denominación: *devengación contable*, *asociación de costos y gastos con ingresos y valuación*, respectivamente. Los principios de contabilidad de *importancia relativa* y *revelación suficiente* se clasifican ahora como parte de los requisitos de calidad que la información financiera debe contener para ser útil, como lo refiere la NIF A-4, *Características cualitativas de la información financiera*. Adicionalmente, la NIF A-2 incorpora como nuevos postulados a los de *sustancia económica* e *integridad*; cabe mencionar que el concepto de “sustancia económica sobre forma” era anteriormente clasificado por el Boletín A-1 como una característica de la información contable. IN8

Se eleva al rango de postulado básico al concepto de *sustancia económica*, dado que constituye un fundamento clave que rige la operación del sistema de información contable; dicho sistema debe ser configurado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera y reconocer las operaciones y eventos que lleva a cabo o que la afectan, de acuerdo con su realidad económica y no sólo conforme a su forma legal. IN9

1 De aquí en adelante, cuando se haga referencia a alguno de los boletines de la serie A, se entenderá que son aquéllos emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El postulado de *devengación contable* sustituye al principio de realización y se incorpora con un significado más amplio, aun cuando conserva su esencia, con el fin de establecer el momento de reconocimiento de los efectos derivados de las operaciones que lleva a cabo una entidad y de otros eventos que la afectan. Dicho cambio se establece para adecuar la terminología conceptual al entorno internacional, dado que los organismos líderes emplean el término de “devengación contable” o “devengo contable” para establecer que el sistema de información contable opera sobre una base de acumulación más que sobre una base de cobro o pago de efectivo. Adicionalmente, es preciso señalar que el concepto de “realización” en la actualidad guarda una connotación y significado distinto al que se venía utilizando en ordenamientos anteriores, dado que en la normatividad internacional dicho término se relaciona con la materialización de una partida a través de su cobro o pago, lo cual no necesariamente coincide con el momento en el que se considera devengada para fines contables. IN10

El principio de periodo contable se denomina ahora postulado de *asociación de costos y gastos con los ingresos generados*. La definición de periodo contable, contenida en el Boletín A-1, se incorpora en dos partes en la NIF A-2. La primera parte de dicha definición, relativa a la necesidad de dividir en periodos convencionales la vida de la entidad, se incluye dentro del nuevo postulado de *devengación contable* como un concepto general; en tanto que la parte que se refiere a la identificación de costos y gastos con los ingresos originados, se incluye como premisa básica del nuevo postulado de *asociación de costos y gastos con los ingresos generados* con el objetivo de darle mayor relevancia al reconocimiento contable en resultados. El concepto de periodo contable, contenido dentro del postulado de *devengación contable*, se complementa con el concepto de “provisionalidad”, clasificado anteriormente por el Boletín A-1 y su Addendum como una característica cualitativa de la información contable. IN11

El principio de valor histórico original se sustituye por el postulado de *valuación*, el cual establece la forma de cuantificar las operaciones que lleva a cabo una entidad y otros eventos que la afectan. El postulado de valuación no busca profundizar sobre las posibles bases de valuación de los elementos de los estados financieros, dado que de dichos conceptos se ocupa la NIF A-6, *Conceptos de reconocimiento y valuación*. IN12

El principio de dualidad económica permanece como postulado básico pues permite establecer la estructura financiera básica de la entidad económica. IN13

El principio de consistencia permanece como un postulado fundamental, aunque con un mayor énfasis hacia la utilización de tratamientos contables semejantes para operaciones y transacciones similares, en la operación del sistema de información contable. IN14

Se introduce el nuevo postulado básico de *integridad*, el cual establece el reconocimiento completo de todas las operaciones que lleva a cabo una entidad y de otros eventos que la afectan. Este postulado resulta fundamental para incorporar al sistema de información contable, los efectos de las operaciones y eventos que lleva a cabo o que afectan a una entidad, y a su vez, distinguir esta acción de un momento posterior, en el cual se elabora la información financiera resultante de dicho proceso, la cual debe observar los requisitos establecidos por las demás normas comprendidas en la serie NIF-A. IN15

Finalmente, y con el fin de lograr un mejor entendimiento de los conceptos anteriores, se incluye al final de esta Norma el Apéndice A, el cual contiene una conciliación entre los principios de contabilidad del Boletín A-1 y los postulados básicos de la NIF A-2. IN16

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

El marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitido por IASB, presenta únicamente dos fundamentos esenciales que rigen la elaboración de estados financieros, a los cuales denomina hipótesis básicas, siendo éstos los de *devengación contable* y de *negocio en marcha*, respectivamente. IN17

El concepto de *asociación de costos y gastos con ingresos* y la definición del concepto de *valuación*, se encuentran mencionados en distintas secciones del marco conceptual de las NIIF (en la sección de “reconocimiento de gastos” y en la de valuación de los elementos de los estados financieros”, respectivamente), pero no son considerados hipótesis básicas. IN18

El concepto de *consistencia*, no se define dentro del marco conceptual de las NIIF y por ende, tampoco se clasifica como una hipótesis básica; sin embargo, es considerado como un concepto esencial a ser tomado en cuenta para la elaboración de estados financieros, según lo establecen las normas internacionales que rigen tópicos específicos, por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de Estados Financieros* (NIC-1) o la Norma Internacional de Contabilidad 8, *Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores* (NIC-8). IN19

El concepto de *sustancia económica* es considerado dentro del marco conceptual de las NIIF como una característica cualitativa de la información financiera asociada con la característica de relevancia, más que como una hipótesis básica. IN20

Finalmente, los postulados de *dualidad económica* e *integridad* constituyen novedades de la NIF A-2 y no tienen equivalente en la normatividad internacional. IN21

La NIF A-2, Postulados básicos, está integrada por los párrafos 1–76, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y el Apéndice A que no es normativo. La NIF A-2 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el resto del marco conceptual establecido en la serie NIF A.

NIF A-2

POSTULADOS BÁSICOS

OBJETIVO

El objetivo de esta Norma de Información Financiera es definir los postulados básicos bajo los cuales debe operar el sistema de información contable. **1**

ALCANCE

Las disposiciones de esta Norma de Información Financiera son aplicables para todas las entidades que emitan estados financieros, en los términos establecidos por la **NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de la información financiera. 2**

Los criterios generales contenidos en esta Norma deben observarse para configurar cada una de las fases que comprende el sistema de información contable, el cual abarca la identificación, análisis, interpretación, captación, procesamiento y reconocimiento contable de las transacciones y transformaciones internas que lleva cabo una entidad económica, así como de otros eventos que la afectan económicamente. **3**

DEFINICIÓN

En congruencia con lo que establece la **NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera**, los postulados básicos son fundamentos que rigen el ambiente en el que debe operar el sistema de información contable y:

- a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en el que se desenvuelve el sistema de información contable;
- b) se derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios, en un sentido amplio;
- c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas. **4**

Los postulados básicos:

- a) vinculan al sistema de información contable con el entorno en el que éste opera, permitiendo al emisor de la normatividad contable, al preparador y al usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en el que se desenvuelve la práctica contable, y

b) guían la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como fundamento para elaborar normas particulares de información financiera. 5

Los postulados básicos dan pauta para explicar “en qué momento” y “cómo” deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad, por lo que son, en consecuencia, esencia misma de las normas particulares. Aplicados en conjunto con los objetivos de los estados financieros señalados en la NIF A – 3 y los requisitos de calidad establecidos por la NIF A-4, Características cualitativas de los estados financieros, y con las normas restantes que comprenden la serie NIF A, los postulados contribuyen a la generación de información financiera útil para la toma de decisiones. 6

De acuerdo con la NIF A-1:

“El postulado que obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable es el de **sustancia económica**. El postulado que identifica y delimita al ente, es el de **entidad económica** y el que asume su continuidad es el de **negocio en marcha**. Los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos que la afectan económicamente, son los de: **devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia**.”. 7

SUSTANCIA ECONÓMICA

Postulado básico

La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan a una entidad. 8

Explicación del postulado básico

La sustancia económica debe prevalecer

El sistema de información contable debe ser delimitado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera. 9

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan. Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal. 10

Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera. Por ende, las formalidades jurídicas

deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable. **11**

Un ejemplo de la aplicación de este postulado, se tiene cuando una entidad económica vende un activo a un tercero de tal manera que la documentación generada en la operación indica que la propiedad le ha sido transferida. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la entidad el continuar disfrutando de los beneficios económicos del activo en cuestión; en tales circunstancias, el hecho de presentar información sobre la existencia de una venta sólo con un enfoque jurídico, podría no representar adecuadamente la transacción efectuada. **12**

ENTIDAD ECONÓMICA

Postulado básico

La entidad económica es aquella **unidad identificable** que realiza *actividades económicas*, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (*conjunto integrado de actividades económicas y recursos*), conducidos y administrados por un único *centro de control* que toma decisiones encaminadas al *cumplimiento de los fines específicos* para los que fue creada.; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores. **13**

Explicación del postulado básico

Unidad identificable

Una entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades, es una unidad identificable cuando:

- a) existe un **conjunto de recursos disponibles**, con estructura y operación propios, encaminados al cumplimiento de fines específicos y,
- b) se asocia con un único **centro de control que toma decisiones** con respecto al logro de fines específicos. **14**

La entidad económica no coincide necesariamente con la entidad jurídica. Esta última es aquella con personalidad jurídica propia, sujeta de derechos y obligaciones de conformidad con lo establecido en las leyes, pudiendo ser una persona física o moral. **15**

Para la emisión de información financiera, la entidad económica debe prevalecer sobre los componentes individuales, que en su caso, la integran. **16**

El postulado de entidad económica permite delimitar las operaciones que debe captar el sistema de información contable. **17**

Conjunto integrado de actividades económicas y recursos

Las actividades económicas de la entidad combinadas con sus recursos, determinan el valor económico de la misma independientemente del valor individual de dichos elementos. **El conjunto integrado puede estar conformado por los activos tangibles e**

intangibles, el capital de trabajo, el capital intelectual y la fuerza de trabajo, el conocimiento del negocio, los contratos que aseguren la obtención de recursos y la generación de beneficios económicos, y los procesos gerenciales estratégicos, operacionales y de administración de recursos, entre otros. **18**

Único centro de control independiente

Control es el poder que tiene un órgano centralizado tomador de decisiones para gobernar las políticas de operación y financieras de los recursos y fuentes de una entidad económica, a fin de obtener un beneficio. La entidad económica puede ser un sujeto jurídicamente independiente o un conjunto de ellos, siempre y cuando éstos se encuentren controlados bajo un único centro de decisiones. **19**

Cumplimiento de fines específicos

En atención a su *finalidad* existen dos tipos de entidades económicas:

- a) **entidad lucrativa**.- cuando su principal propósito es resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de un rendimiento o reembolso.
- b) **entidad con propósitos no lucrativos**.- cuando su objetivo es la consecución de los fines para los cuales fue creada, **principalmente de beneficio social**, sin que se busque resarcir económicamente las contribuciones a sus patrocinadores.

Las características de ambos tipos de entidades se explican en la **NIF A-3**. **20**

Personalidad de la entidad económica

La entidad económica se presume como una entidad identificable con personalidad independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores, por lo que sólo deben de incluirse en la información financiera los activos, pasivos y el capital contable o patrimonio contable de este ente económico independiente. **21**

La entidad persona física se asume como una unidad de negocios independiente de su propietario, con personalidad y capital contable propios, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera, los activos, pasivos y el capital contable o patrimonio contable de todos los negocios que estén bajo el control de la persona física. **22**

La entidad persona moral tiene personalidad y capital contable o patrimonio contable propios distintos de los que ostentan las personas que la constituyen y administran. Por tal razón, debe presentar información financiera en la que sólo deben incluirse los activos, pasivos y el capital contable o patrimonio contable de dicha entidad. **23**

NEGOCIO EN MARCHA

Postulado básico

La entidad económica se presume en **existencia permanente**, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de

información contable, representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF. En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad. **24**

Explicación del postulado básico

Existencia permanente

Se asume que la marcha de la actividad económica continuará previsiblemente en el futuro. Al evaluar si la presunción de negocio en marcha resulta apropiada, la administración tendrá en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro, que deberá cubrir al menos, pero no limitarse a, los doce meses siguientes a partir de la fecha del balance general. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando la entidad tenga un historial de rentabilidad, así como facilidades de acceso a fuentes de recursos financieros, puede concluirse que la base de negocio en marcha es adecuada, sin hacer un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la administración, para satisfacerse de que esa base es adecuada, considere una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, la programación de pagos de la deuda, y las fuentes potenciales de recursos para reemplazar a las actuales fuentes de financiamiento. **25**

En una situación típica, la ausencia de mención expresa de negocio en marcha en la información financiera, implica que se asume la continuidad de la entidad. Cuando ello no sea así, es decir, en situaciones atípicas en las que deba considerarse un horizonte temporal limitado (por ejemplo, a causa de la disolución, suspensión de actividades, quiebra o liquidación), dicha información debe sujetarse a los criterios establecidos por las Normas de Información Financiera que en caso dado le sean aplicables. **26**

DEVENGACIÓN CONTABLE

Postulado básico

Los efectos derivados de las *transacciones* que lleva a cabo la entidad económica con otras entidades, de las *transformaciones internas* y de otros *eventos*, que la han afectado económicamente, deben reconocerse *contablemente en su totalidad*, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren *realizados* para fines contables. **27**

Explicación del postulado básico

Transacciones

Una transacción es un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades. La transacción puede ser *recíproca* cuando cada entidad recibe y transfiere recursos económicos, o *no recíproca*, cuando sólo una de las entidades recibe recursos económicos y otra transfiere dichos recursos; por ejemplo, en el caso de donaciones o contribuciones otorgadas o recibidas. **28**

Las transacciones se reconocen contablemente cuando en un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucrada en dicha transacción y surge una obligación para la otra parte involucrada, independientemente de cuando se realicen. Por ejemplo, cuando se ha entregado o recibido la mercancía, ya sea en el lugar de destino o en el de embarque, según se haya pactado; cuando se ha otorgado o recibido el servicio; cuando se han efectuado traslaciones de dominio o adquisiciones de activos a través de un contrato de arrendamiento financiero, entre otros. **29**

Transformaciones internas

Las transformaciones internas son cambios en la estructura financiera de la entidad a consecuencia de decisiones internas, los cuales le ocasionan efectos económicos que modifican sus recursos o sus fuentes. **30**

Las transformaciones internas se reconocen contablemente en el momento en que modifican la estructura de sus recursos y sus fuentes. Por ejemplo, la transformación de materia prima en producción en proceso y de ese estado a producto terminado o el abandono de una planta o de una porción de la misma, entre otros. **31**

Otros Eventos

Los eventos son sucesos de consecuencia que afectan económicamente a la entidad misma, los cuales son ajenos a las decisiones de la administración de la entidad y están parcial o totalmente fuera de su control. Los eventos que se derivan de la interacción entre una entidad y su medio ambiente se denominan eventos *externos*, en tanto que los eventos que ocurren dentro de la entidad y que están fuera de su control se denominan eventos *internos*. **32**

Ejemplos de situaciones que quedan comprendidas como eventos, son: las fluctuaciones en el valor de una moneda extranjera; los cambios en el poder adquisitivo de la moneda; los efectos de una huelga general, una inundación o un terremoto; el cierre de la frontera para un artículo que se importaba; la quiebra o suspensión de pagos decretados para un cliente de la entidad; una mejora en la tecnología por parte de un competidor; la modificación a las tasas impositivas, la falla mecánica de un bien o la baja del valor de un bien por inservible, obsoleto o dañado, entre otros. **33**

Dada la necesidad de reconocer contablemente este tipo de eventos, estos se consideran devengados cuando se conocen, considerando para tal efecto su naturaleza y la posibilidad de ser cuantificados razonablemente en términos monetarios. Sin embargo reconocer contablemente, debido a su variedad y a que es difícil o casi imposible anticipar específicamente cuándo ocurrirá el evento o las situaciones que lo causaron. **34**

En su totalidad

El sistema de información contable debe incorporar, sin excepción, todos los efectos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad. Esto permite reunir un conocimiento suficiente y cabal de los hechos acaecidos en una entidad, que posteriormente servirán de base para informar sus aspectos relevantes en los estados financieros. **35**

Una vez que todos los efectos han sido incorporados al sistema de información contable, la elaboración de información financiera como un producto derivado de dicho sistema, debe atender al cumplimiento de los **objetivos de los estados financieros establecidos por la NIF A-3**, así como los **requisitos de calidad contenidos en la NIF A-4**. **36**

Una partida se considera *devengada* cuando ocurre, en tanto que se considera *realizada* para fines contables, cuando es cobrada o pagada, esto es, cuando se materializa la entrada o salida de efectivo u otros recursos, los cuales le generan derechos u obligaciones a la entidad. **29**

Momento en el que ocurren

La contabilidad sobre una base de devengación (también llamada, “contabilidad sobre una base acumulada”, o “contabilidad sobre una base de acumulación”) no sólo abarca transacciones, transformaciones internas y eventos pasados que representaron cobros o pagos de efectivo, sino también, obligaciones de pago en el futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Las normas particulares determinan cuándo y bajo qué circunstancias serán objeto de reconocimiento contable. **37**

Realizados

Realización se refiere al momento en el que se materializa el cobro o el pago de la partida en cuestión, lo cual normalmente sucede al recibir o pagar efectivo o su equivalente, o bien, al intercambiar dicha partida por derechos u obligaciones en efectivo; por ejemplo, cuando el cobro o pago de la partida se realiza con un activo fijo. Aun cuando no se haya materializado dicho cobro o pago, la partida en cuestión se considera *devengada cuando ocurre, en tanto que se considera realizada para fines contables, cuando es cobrada o pagada, esto es, cuando se convierte en una entrada o salida de efectivo u otros recursos*. Dado lo anterior el momento de la devengación contable de una partida no coincide necesariamente con su momento de realización. **38**

Periodo contable

Los efectos derivados de las transacciones y transformaciones internas que lleva cabo una entidad, así como de otros eventos que la afectan económicamente, deben identificarse con un periodo convencionalmente determinado (periodo contable), a fin de conocer en forma periódica la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad. **39**

La necesidad de circunscribir la información financiera a una fecha o a un periodo determinado nace de las exigencias del ambiente de negocios, el cual requiere de evaluaciones periódicas del desempeño económico de las entidades, dado que los

usuarios de la información financiera no pueden esperar hasta el término de la vida de la entidad para conocerlo. **40**

El concepto de *periodo contable* asume que la actividad económica de la entidad, la cual tiene una existencia continua, puede ser dividida en periodos convencionales, los cuales varían en extensión, para presentar la situación financiera, los resultados de operación, en el capital o patrimonio contable y los cambios en su situación financiera, incluyendo operaciones y eventos, que si bien no han concluido totalmente, ya han afectado económicamente a la entidad. **41**

Para este fin, se establece que el periodo contable sea equivalente a un ciclo normal de operaciones cuando éste sea igual o mayor a un año; cuando el ciclo sea menor a un año o no pueda identificarse, debe considerarse como período contable el ejercicio social de la entidad. El ciclo de operaciones de una entidad es el tiempo comprendido entre la adquisición de activos para su procesamiento y la realización de los mismos derivada de su enajenación. **42**

La necesidad de efectuar cortes convencionales en la vida de la entidad, facilita entre otras cosas, que:

- a) se delimite la información financiera reconociendo en el periodo que corresponde; las operaciones que se han devengado aun cuando se vayan a realizar en periodos contables futuros;
- b) se refleje oportunamente y se asocien con el periodo en el que ocurren las operaciones que lleva a cabo una entidad susceptible de ser cuantificadas;
- c) se tomen decisiones económicas sobre los aspectos financieros de la entidad, así como sobre su continuidad;
- d) se muestren en forma separada en el balance general o estado de situación financiera, los activos y pasivos de acuerdo a su disponibilidad o exigibilidad, respectivamente; y
- e) se elaboren estimaciones y provisiones que aún cuando se tengan incertidumbres en cuanto a monto, periodicidad y destinatario, se tienen que reconocer contablemente por considerarse devengadas. **43**

La elaboración de estimaciones y provisiones contables es una parte esencial del proceso de elaboración de la información financiera para reconocer aquellas transacciones, transformaciones internas y otros eventos, cuyos efectos no están totalmente concluidos en la fecha de los estados financieros, lo cual le otorga a parte de la información financiera un carácter provisional. Su determinación requiere del empleo del juicio profesional y deben basarse en la información disponible que tenga la entidad en ese momento; asimismo, deben ser revisadas si cambian las circunstancias en las que se basó su determinación. **44**

Al término de la vida entera de la entidad, la utilidad neta o el cambio neto en el patrimonio de la misma es equivalente al neto del efectivo ingresado y egresado, con exclusión de las aportaciones, distribuciones y reembolsos de capital a sus propietarios en el caso de entidades lucrativas. **45**

La devengación contable en cada período contable advierte tres situaciones:

- a) Reconocimiento de activos y pasivos en espera de que se devenguen sus ingresos, costos o gastos relativos para su adecuado enfrentamiento en resultados;
- b) Reconocimiento en resultados de ingresos y gastos (costos) devengados, aun cuando no se hayan cobrado o pagado (realizado) todavía; y
- c) Reconocimiento de entradas y salidas de efectivo con su reconocimiento directo en resultados. **46**

ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS

Postulado básico

Los costos y gastos de una entidad deben *identificarse con el ingreso que generen*, en el mismo período, independientemente de la fecha en que se realicen. **47**

Explicación del postulado básico

Identificarse con el ingreso que generen

El postulado de *asociación de costos y gastos con ingresos* es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultados; esto es, los ingresos deben reconocerse en el período contable en el que se *devengan*, identificando los costos y gastos (esfuerzos acumulados) que se *incurrieron* o *consumieron* en el proceso de generación de dichos ingresos. **48**

La *asociación* de los costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo:

- a) *identificando los costos y gastos* que se erogaron para beneficiar directamente la generación de ingresos del período. En su caso deben efectuarse estimaciones o provisiones, y
- b) *distribuyendo en forma sistemática y racional los costos y gastos* que están relacionados con la generación de ingresos en distintos períodos contables. **49**

Los costos y gastos del período contable cuyos beneficios económicos futuros no pueden identificarse o cuantificarse razonablemente deben reconocerse directamente en los resultados del período. **50**

Los costos y gastos que se reconocen en los resultados del período actual incluyen:

- a) los que se incurren para generar los ingresos del período

b) aquéllos cuyos beneficios económicos, actuales o futuros no pueden identificarse o cuantificarse razonablemente (por ejemplo, los gastos de investigación)

c) los que se derivan de un activo reconocido en el balance general en periodos anteriores y que contribuyen a la generación de beneficios económicos en el periodo actual (por ejemplo, la depreciación de un activo fijo) **51**

VALUACIÓN

Postulado básico

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben *cuantificarse en términos monetarios*, atendiendo a los *atributos del elemento a ser valuado*, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos. **52**

Explicación del postulado básico

Cuantificarse en términos monetarios

La unidad monetaria es el común denominador de la actividad económica y constituye una base adecuada para la cuantificación y el análisis de los efectos derivados de las operaciones que lleva a cabo la entidad y de otros eventos que la afectan. Las cifras cuantificadas en términos monetarios permiten comunicar información sobre las actividades económicas que desarrolla una entidad y por ende, sirven de base para la toma de decisiones por parte de los usuarios generales de la información financiera. **53**

Valor económico más objetivo

En un reconocimiento inicial, el valor económico más objetivo es el valor original de intercambio al momento en que se devengan los efectos económicos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, o una estimación razonable que se haga de éste. En el reconocimiento posterior, dicho valor puede modificarse o ajustarse en atención a lo establecido por las normas particulares, en caso de que cambien las características o la naturaleza del elemento a ser valuado; esto es, en función a sus atributos, así como, de acuerdo a los eventos y circunstancias particulares que los hayan afectado desde su última valuación. El valor original de intercambio representa el costo o recurso histórico inicial de un activo o pasivo, o en su caso, la estimación del beneficio o sacrificio económico futuro de un activo o pasivo. **54**

Una descripción más detallada de las bases de valuación se encuentra en la **NIF A-6, Reconocimiento y valuación**. **55**

DUALIDAD ECONÓMICA

Postulado básico

La *estructura financiera* de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas. **56**

Explicación del postulado básico

Estructura financiera

La representación contable dual de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y de su posición en relación con otras entidades; es por eso que en los estados financieros se incorporan partidas **que constituyen representaciones de los recursos económicos de la entidad por un lado y de las fuentes de dichos recursos, por el otro.** **57**

Los activos representan recursos económicos con los que cuenta la entidad, en tanto que los pasivos y el capital contable o patrimonio contable representan participaciones en la obtención de dichos recursos, a una fecha. Los distintos elementos en los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y transformaciones internas que lleva a cabo una entidad económica, así como de otros eventos que la afectan económicamente, dichos efectos ocasionan cambios en su estructura en distintos intervalos o periodos de tiempo. **58**

Todas las entidades procesan sus recursos para generar más valor económico y finalmente convertirlos en efectivo. **La esencia de un activo o recurso es precisamente su capacidad para generar beneficios económicos futuros** para la entidad. Por otro lado, las fuentes de dichos recursos están constituidas por elementos tanto de pasivo como de capital contable o patrimonio contable. **La esencia de un pasivo es un deber o requerimiento que representa el sacrificio de beneficios económicos en el futuro** derivados de operaciones o eventos ocurridos en el pasado, lo cual se manifiesta cuando la entidad transfiere activos, proporciona servicios, o consume activos, para satisfacer la obligación en que ha incurrido o que le ha sido impuesta. En adición, **el capital contable o patrimonio contable representan el valor contable de los activos netos (activos menos pasivos) con que cuenta la entidad.** **59**

La descripción y características esenciales de los elementos básicos que conforman los estados financieros se establecen en la **NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros.** **60**

CONSISTENCIA

Postulado básico

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un *mismo tratamiento contable semejante*, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones. **61**

Explicación del postulado básico

Mismo Tratamiento contable

Algunas normas particulares establecen tratamientos contables alternos, debiendo seleccionar el que mejor refleje la sustancia económica de la operación. El tratamiento seleccionado debe permanecer a lo largo del tiempo. **62**

La consistencia propicia la generación de información financiera comparable dado que sin ella, no habría posibilidad de conocer si los cambios en los valores contables se deben a los efectos económicos reales, o tan solo a cambios en los tratamientos contables. Por lo tanto, la consistencia coadyuva a la comparabilidad de la información financiera en una misma entidad en diferentes periodos contables y en comparación con otras entidades. **63**

Sin embargo, la necesidad de consistencia no debe ser un freno a la evolución y mejoramiento de la calidad de la información financiera generada por el sistema contable. Si las circunstancias o los hechos cambian y los criterios o procedimientos utilizados generan información que se aleja de los requisitos de calidad esperados, dichos criterios o procedimientos deben modificarse o sustituirse de manera justificada por otros con el fin de fortalecer la utilidad en la información financiera. **64**

Cualquier cambio contable que afecte la comparabilidad deberá sujetarse a lo dispuesto por las Normas de Información Financiera particulares. **65**

VIGENCIA

Las disposiciones contenidas en esta Norma de Información Financiera entran en vigor a partir del 1º de enero de 2006. **66**

Esta Norma deja sin efecto al Boletín A-2, *Entidad* y al Boletín A-3, *Realización y Periodo Contable*. **67**

Material preparado por el C.P. Raúl H. Vallado Fernández, M.F. ©, exclusivo para fines académicos.