

Norma de Información Financiera C-11

CAPITAL CONTABLE

El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas de valuación, presentación y revelación de las partidas que integran el capital contable en el estado de situación financiera de las entidades lucrativas. La NIF C-11 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF en octubre de 2013 y entra en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2014.

Capítulo/Sección**Párrafos**

	INTRODUCCIÓN	IN1 – IN7
	Preámbulo.....	IN1 - IN2
	Razones para emitir esta norma	IN3
	Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores.....	IN4 – IN5
	Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	IN6
	Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN7
10	OBJETIVO	10.1
20	ALCANCE.....	20.1 – 20.5
30	DEFINICIÓN DE TÉRMINOS Y ASPECTOS GENERALES	31.1 – 32.1
31	Definición de términos.....	31.1
32	Aspectos generales	32.1
40	NORMAS DE VALUACIÓN	41.1 – 44.2
41	Clasificación del capital contable	41.1 – 41.2
42	Capital contribuido.....	42.1.1 – 42.11.1
43	Capital ganado.....	43.1.1 – 43.4.1
44	Escisiones.....	44.1 – 44.2
50	NORMAS DE PRESENTACIÓN	50.1 – 50.5
60	NORMAS DE REVELACIÓN	60.1 – 60.3
70	VIGENCIA	70.1 – 70.2
80	TRANSITORIOS	80.1 – 80.2.6
	Apéndice A – Bases para conclusiones	BC1 – BC25

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-11

Otros colaboradores que participaron en la emisión de la NIF C-11

Norma de Información Financiera C-11

CAPITAL CONTABLE

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

- IN1** En enero de 1990 entró en vigor el Boletín C-11, *Capital contable* (Boletín C-11), en el que se establecían las disposiciones normativas relativas al capital contable. En diciembre de 1992 se emitió la Circular 38, *Adquisición temporal de acciones propias*, y en septiembre de 1994 se emitió la Circular 40, *Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones*.
- IN2** En las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) el capital contable se trata en la NIC 32, *Instrumentos financieros: presentación*, sin que exista una norma específica sobre capital contable. Además, algunos temas relacionados con el capital contable se tratan en la NIC 1, *Presentación de estados financieros*.

Razones para emitir esta norma

- IN3** El CINIF decidió emitir esta NIF C-11 para actualizar varias disposiciones normativas contenidas en el Boletín C-11 incorporando en ella diversos conceptos que han surgido en la práctica de los negocios, tales como: *splits*, *splits* inversos y “escisiones”, y, además, adoptar diversos conceptos tratados por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board-IASB*) en la NIC 1, que trata la presentación del capital contable en los estados financieros y en la NIC 32, que trata cómo distinguir un instrumento financiero de capital de uno de pasivo. Asimismo, la NIF C-11 considera y está de acuerdo con lo dispuesto en la NIF B-4, *Estado de cambios en el capital contable*.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

- IN4** El Boletín C-11 establecía en su párrafo 25 que, para que los anticipos para futuros aumentos de capital se presenten en el capital contable, debía existir “...resolución en asamblea de socios o propietarios de que se aplicarán para aumentos al capital social en el futuro...”. La NIF C-11 requiere además que se fije el precio por acción a emitir por dichos anticipos y que se establezca que no pueden reembolsarse antes de capitalizarse, para que califiquen como capital contable.
- IN5** La NIF C-11 señala en forma genérica cuándo un instrumento financiero reúne las características de capital para considerarse como tal, ya que de otra manera sería un pasivo. Sin embargo, la normativa específica para distinguir un instrumento financiero de capital y uno de pasivo, o los componentes de capital y de pasivo dentro de un mismo instrumento financiero compuesto, se trata en la NIF C-12, *Instrumentos financieros con características de pasivo y de capital*. La NIF C-11 sólo incluye la normativa relativa a instrumentos financieros que en su reconocimiento inicial se identifiquen como de capital.

Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF

- IN6** La NIF C-11 se basa en el Marco Conceptual, particularmente en las NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, en cuanto a las características de los recursos que los propietarios proporcionan a la entidad y como son compensados por ello, la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, que indica que el capital es un monto residual y que el propietario está sujeto a los riesgos y beneficios de las operaciones y la NIF A-7, *Presentación y revelación*, que señala la información a revelar sobre las partidas de capital.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

- IN7** La NIF C-11 es consistente con la normativa emitida por el IASB, tanto con la NIC 1, que trata temas de presentación del capital contable como con la NIC 32, que trata cómo distinguir cuándo un instrumento es de pasivo y cuándo es de capital.

La NIF C-11, Capital contable, está integrada por los párrafos incluidos en los capítulos 10 al 80, los cuales tienen el mismo carácter normativo y el Apéndice A que no es normativo. La NIF C-11 debe aplicarse de forma integral y entenderse junto con el Marco Conceptual establecido en la serie NIF A.

Norma de Información Financiera C-11

CAPITAL CONTABLE

10 OBJETIVO

- 10.1** El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas de valuación, presentación y revelación de las partidas que integran el capital contable en el estado de situación financiera de las entidades lucrativas.

20 ALCANCE

- 20.1** Las disposiciones de esta NIF son aplicables a las entidades lucrativas que emiten estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*.
- 20.2** La distinción entre un instrumento financiero de capital y uno de pasivo es compleja y en esta norma se indica únicamente el principio básico a seguir. La normativa específica de cómo distinguir un instrumento financiero de capital y uno de pasivo, o los componentes de capital y de pasivo en un mismo instrumento financiero se tratan en la NIF C-12, *Instrumentos financieros con características de pasivo y de capital*.
- 20.3** La NIF C-11 no incluye los siguientes temas:
- a) los pagos basados en acciones que se tratan en la NIF D-8, *Pagos basados en acciones*;
 - b) los efectos de la inflación en el capital contable que se tratan en la NIF B-10, *Efectos de la inflación*; y
 - c) la presentación de los cambios en los rubros de capital contable que se tratan en la NIF B-4, *Estado de cambios en el capital contable*.
- 20.4** El reconocimiento del patrimonio en las entidades con propósitos no lucrativos no se encuentra comprendido dentro del alcance de esta NIF; éste se trata en la NIF B-16, *Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos*.

- 20.5** Esta NIF utiliza terminología que es propia para sociedades anónimas y similares. Las entidades que carecen de acciones o partes sociales, como puede ser el caso de algunas entidades del sector público que operan como entidades lucrativas, de asociaciones en participación, de ciertas sociedades cooperativas o de algunos fideicomisos, deben adaptar la terminología y la presentación establecidas en esta NIF en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o tenedores de su capital o patrimonio.

30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS Y ASPECTOS GENERALES

31 Definición de términos

31.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:

- a) *capital contable* – es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Por lo anterior, también se denomina como activos netos;
- b) *escisión* – es una forma de reestructura cuyo resultado es la creación de una o más entidades, a las que la sociedad escidente aporta la totalidad o una parte de sus activos, pasivos y capital contable;
- c) *instrumento financiero de capital* – es cualquier contrato que evidencia una participación residual en los activos netos de una entidad;
- d) *Otros Resultados Integrales (ORI)* – son ingresos, costos y gastos, que si bien ya están devengados, están pendientes de realización, pero además: a) su realización se prevé a mediano o largo plazo, y b) es probable que su importe varíe debido a cambios en el valor razonable de los activos o pasivos que les dieron origen, motivo por el cual podrían incluso no realizarse en una parte o en su totalidad;
- e) *propietario o inversionista* – es toda persona que participa contractual o no contractualmente en los beneficios y riesgos económicos de los activos netos de una entidad;
- f) *reservas de capital* – representan una segregación de las utilidades acumuladas de la entidad, con fines específicos y creadas por decisiones de sus propietarios y/o requerimientos legales;
- g) *resultado integral* – es el incremento o decremento del capital ganado de una entidad lucrativa, derivado de su operación, durante un periodo contable, originado por la utilidad o pérdida neta, más los otros resultados integrales;
- h) *split y split inverso* – es el aumento (*split*) o la disminución (*split inverso*) en el número de acciones en circulación que no modifican el monto del capital social de la entidad y no representan cambio en la participación proporcional de los propietarios en el capital contable ni en el valor de su inversión;
- i) *utilidades o pérdidas acumuladas* – se integran por el monto neto de las utilidades o pérdidas netas, que aún no han sido distribuidas por los propietarios o resarcidas por los resultados de las operaciones, respectivamente;

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

32 Aspectos generales

- 32.1** La NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, menciona que el capital contable: “es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos”. Surge por aportaciones de los propietarios, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan a una entidad. Desde el punto de vista legal, el capital contable representa para los propietarios de una entidad lucrativa su derecho sobre los activos netos y se ejerce mediante su reembolso o el decreto de dividendos. El concepto de capital contable se utiliza para las entidades lucrativas, y el de patrimonio contable para las entidades con propósitos no lucrativos.

40 NORMAS DE VALUACIÓN

41 Clasificación del capital contable

- 41.1** La valuación de los instrumentos financieros de capital depende, tanto de cuestiones de sustancia económica como de aspectos legales y contractuales, que inciden primero en su clasificación y, con base en ésta, en su valuación. Las principales cuestiones que deben evaluarse son:

- a) de sustancia económica – cuya evaluación se enfoca principalmente en establecer si el instrumento financiero es de capital, basándose en que el tenedor del mismo está expuesto a los riesgos y tiene derecho a los beneficios económicos de la entidad, en que el instrumento financiero de capital esté subordinado en pago a cualquier otro instrumento y en que no tenga un monto y fecha fija de redención. Esta base de clasificación en cuanto a sustancia económica, se describe en la sección 41 de la NIF C-12, *Instrumentos financieros con características de pasivo y de capital*.
- b) de aspectos legales y contractuales – éstos inciden también en su clasificación, tales como los que definen las diferencias entre redención y amortización de acciones. Al evaluar estos aspectos legales y contractuales debe considerarse también su sustancia económica y no sólo su forma.

- 41.2** De acuerdo con su origen, el capital contable se clasifica en capital contribuido y en capital ganado. En las secciones subsiguientes de esta norma se explican las características de varios aspectos del capital contable, las cuales son necesarias para entender su clasificación y, en consecuencia, su valuación.

42 Capital contribuido

42.1 Características generales

- 42.1.1** El capital contribuido lo integran las aportaciones de los propietarios recibidas por la entidad y el monto de otros instrumentos financieros emitidos por la entidad que califican como capital. En el capital contribuido se incluyen también las aportaciones para futuros aumentos de capital, las primas en emisión de acciones y otros instrumentos financieros que por sustancia económica califican como capital.

42.1.2 Ciertos temas relativos al capital aportado, tales como la emisión de instrumentos financieros convertibles en acciones, opciones de compra de acciones y el tratamiento de instrumentos financieros de capital redimibles, se tratan en la NIF C-12, ya que, según las características de dichos instrumentos, éstos pueden calificar como pasivo o como capital.

42.1.3 El capital contribuido debe reconocerse por el valor razonable del monto aportado a la entidad. Éste no debe modificarse por cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros que representan el capital contribuido. El cambio en valor de mercado de dichos instrumentos afecta únicamente al tenedor de los mismos, pero no a la entidad emisora.

42.1.3 El capital emitido en adquisiciones de negocios o para adquirir un activo específico se valúa al valor razonable del capital emitido en la fecha de emisión.

42.1.4 Las características de los instrumentos financieros de capital se establecen, tanto en los contratos que los sustentan como en las leyes que los regulan.

42.2 Capital social

42.2.1 Los instrumentos financieros de capital que integran el capital social pueden ser, dependiendo del tipo de sociedad emisora, acciones, partes sociales o títulos equivalentes.¹ Estos instrumentos pueden ser de varias clases: ordinarios, preferentes, con voto limitado, con o sin expresión de valor nominal, con dividendos mínimos acumulativos, al portador, nominativos, etcétera.

42.2.2 El importe recibido por la entidad por las acciones suscritas y pagadas representa el capital social. No todas las acciones tienen expresado un valor nominal; no obstante, todas tienen un valor nominal intrínseco, resultante de dividir el capital social entre el número de acciones suscritas y pagadas.

42.2.3 Cuando los propietarios no pagan totalmente el importe de las acciones suscritas, el importe no pagado debe restarse del capital social suscrito para presentar el capital social pagado. No debe reconocerse el importe no pagado de las acciones suscritas como una cuenta por cobrar a los propietarios de la entidad, aun cuando esté amparada por títulos de crédito.

42.2.4 Una acción ordinaria o común es un instrumento financiero de capital que está subordinado a todas las otras clases de acciones en cuanto a su derecho de recibir dividendos o a su reembolso. Las acciones ordinarias participan en las utilidades sólo después de que han participado todos los otros tipos de instrumentos de capital. Es posible que una entidad tenga más de una clase de acciones ordinarias. Las acciones de la misma clase tienen los mismos derechos de recibir dividendos o de ser reembolsadas.

42.3 Aportaciones en especie

42.3.1 Las aportaciones en especie deben reconocerse con base en el valor razonable de los activos aportados o de los pasivos asumidos por un accionista, determinado de acuerdo con la NIF relativa a la valuación del activo o pasivo correspondiente.

¹ En adelante la norma se refiere únicamente a “acciones” para denominar a cualquier título representativo del capital social. El nombre de los mismos puede variar en otros países en los cuales estén constituidas las subsidiarias de la entidad mexicana.

42.4 Aportaciones para futuros aumentos de capital

42.4.1 En caso de que existan aportaciones para futuros aumentos de capital de la entidad, éstas deben reconocerse en los estados financieros en un rubro por separado dentro del capital contribuido,² siempre y cuando se cumplan todos los requisitos siguientes; en caso contrario, estas aportaciones deben formar parte del pasivo:

- a) debe existir un compromiso, establecido mediante resolución en asamblea de socios o propietarios, de que esas aportaciones se aplicarán para aumentos de capital en el futuro; por lo tanto, para que califique como capital no debe estar permitida su devolución antes de su capitalización;
- b) se especifique un número fijo de acciones para el intercambio de un monto fijo aportado, ya que de esa manera quien efectúa la aportación está ya expuesto a los riesgos y beneficios de la entidad;
- c) no deben tener un rendimiento fijo en tanto se capitalizan; y
- d) como no tendrían carácter reembolsable, deben quedar reconocidas en la moneda funcional de la entidad.

42.4.2 En caso de que existan aportaciones para futuros aumentos de capital por un acuerdo de pagos basados en acciones para la compra de bienes y servicios, dicho incremento calificará como capital si el número de las acciones a entregar es fijo, a cambio de un bien o servicio predeterminado, por un monto fijo en moneda funcional.³

42.5 Acciones preferentes

42.5.1 Las acciones preferentes normalmente limitan el derecho a voto de sus tenedores, pero, a cambio, podrán tener derechos preferentes para la recepción de dividendos y, sólo en caso de liquidación de la entidad emisora, deben reembolsarse antes que los instrumentos de capital ordinarios. En ocasiones, estas acciones pueden estipular un derecho a dividendos acumulativos a pagar en tanto existan utilidades. En las circunstancias anteriores las acciones preferentes califican como capital.

42.5.2 Una acción que establezca un rendimiento fijo, aun cuando no existan utilidades, no debe reconocerse como parte del capital, sino como un pasivo. Por ejemplo, si se establece un dividendo predeterminado aun en caso de que no existan utilidades.

42.6 Prima en emisión de acciones y otras primas

42.6.1 Es práctica común que al efectuarse colocaciones de acciones las entidades emisoras reciban importes que exceden a los valores nominales de esas acciones, los cuales deben reconocerse en un rubro denominado prima en emisión de acciones o prima en suscripción de acciones. Quienes efectúan esos pagos no tienen derecho preferencial sobre ese capital adicional, ya que todos los propietarios participan de ese importe en proporción a las acciones que poseen.

42.6.2 En ocasiones, algunas entidades colocan opciones para emitir acciones que, de acuerdo con la NIF C-12 califican y, por lo tanto, se reconocen como capital. El precio cobrado debe reconocerse en un rubro específico del capital contribuido desde su pago y cuando se ejerce la opción pasa a formar parte del capital social. En caso

2 Para efectos legales, las aportaciones para futuros aumentos de capital no forman parte del capital hasta que son formalmente capitalizadas.

3 Ver el tratamiento de aportaciones en bienes o servicios en la NIF D-8, *Pagos basados en acciones*.

de que el potencial adquirente de las acciones no ejerza la opción, la prima cobrada queda a favor de la entidad y debe reconocerse como una prima en emisión de acciones. Dado que ésta es una transacción con un potencial propietario, no debe afectar resultados.

- 42.6.3** En caso de que, por decisión de los propietarios, se capitalicen las primas, al igual que otras partidas de capital contribuido, dicho monto pasa a ser parte del capital social.

42.7 Otros instrumentos financieros que en sustancia económica son de capital

- 42.7.1** Algunas entidades han emitido instrumentos financieros que por sustancia económica son de capital, tales como el componente de capital de una obligación convertible en acciones o un pasivo a favor de otra entidad que de hecho controla a la entidad. Para evaluar si estos instrumentos financieros califican y se reconocen como instrumentos financieros de capital debe atenderse a lo establecido en la NIF C-12.

42.8 Gastos de registro y emisión de acciones

- 42.8.1** Una entidad incurre comúnmente en diversos gastos al emitir sus propios instrumentos de capital. Los gastos de registro y emisión de acciones incluyen los correspondientes a honorarios de asesores legales y financieros, preparación de prospectos de emisión, comisiones a corredores y agentes de valores y cualquier otra erogación relacionada directamente con la emisión de las acciones.

- 42.8.2** Los gastos 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 gastos directamente atribuibles a la transacción de emitir capital que de otra manera no se hubieran incurrido. En caso de que se haya emitido el capital con pago de una prima, estos gastos de emisión deben aplicarse primero a la prima, hasta agotarla. Los costos de una transacción de emisión de capital que se abandona deben reconocerse en resultados como un gasto, en el periodo en que la entidad decide el abandono.

42.9 Adquisición de acciones propias

- 42.9.1** Cuando una entidad adquiere sus propias acciones, éstas se denominan acciones en tesorería y se disminuyen del capital contable, reconociéndolas por separado a su costo de adquisición en un rubro de acciones en tesorería o afectando una reserva creada para tal efecto, en tanto no se recolocan o cancelen. En el estado de resultado integral no debe reconocerse utilidad o pérdida alguna sobre la adquisición, recolocación, emisión o cancelación de las acciones propias de la entidad. La adquisición y posterior recolocación por una entidad de sus propias acciones representan transferencias entre la entidad y sus propietarios, y no tienen efecto en los resultados de la entidad, por lo que cualquier importe pagado o recibido debe reconocerse directamente en el capital contable, en los rubros antes mencionados. Sin embargo, cualquier gasto incurrido en la recolocación debe afectar resultados.

42.10 Reembolso de capital y amortización de acciones

- 42.10.1** El reembolso de capital contribuido consiste en entregar a los tenedores de las acciones un monto determinado para redimir las acciones, el cual debe reconocerse

disminuyendo el capital contribuido. Si el monto excede al valor contable de las acciones, dicho exceso debe disminuirse de las utilidades acumuladas.

42.10.2 En los casos en que los estatutos sociales de la entidad prevean la amortización de acciones contra utilidades acumuladas, dicha amortización debe considerarse como una reducción del capital ganado.

42.10.3 El importe del capital contribuido debe ser la base para reconocer contablemente las distribuciones que constituyen reembolsos de capital. Cualquier distribución que las entidades efectúen con cargo a su capital contable, que origine una disminución de dicha base, debe reconocerse contablemente como reembolso de capital.

42.11 *Splits* y *splits* inversos

42.11.1 Los *splits* son aumentos y los *splits* inversos son disminuciones en el número de acciones en circulación de una entidad, que no representan cambio en la participación proporcional de los propietarios en el capital contable de la entidad ni en el valor de su inversión. Las entidades efectúan *splits* por muy diversas razones, una de las cuales es promover una mayor comercialización de las acciones en el mercado. Por ejemplo, cuando una entidad decreta el canje de dos acciones nuevas por una acción en circulación, el número de acciones en circulación se duplica, pero el monto del capital social de la entidad permanece sin cambio.

43 Capital ganado

43.1 Características generales

43.1.1 El capital ganado incluye los saldos de las utilidades acumuladas, incluyendo las retenidas en reservas de capital, las pérdidas acumuladas y, en su caso, los otros resultados integrales acumulados. El término de utilidades o pérdidas acumuladas debe entenderse como el monto neto de las mismas. El tratamiento de los ORI está establecido en la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, y en otras NIF. Los ajustes a resultados de ejercicios anteriores deben tratarse de acuerdo con lo establecido en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*.

43.1.2 El cambio en el capital ganado durante un periodo está, por lo tanto, representado por el resultado integral, tal como se define en la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, y el monto de los dividendos pagados. No deben utilizarse otros rubros de capital para reflejar en ellos efectos de transacciones que deben afectar el resultado integral.

43.2 Reservas de capital

43.2.1 Las reservas de capital se crean mediante una asignación de utilidades acumuladas para un fin específico. Pueden crearse para cumplir un ordenamiento legal, tal como la creación de la reserva legal prevista en la Ley General de Sociedades Mercantiles o por una decisión de los propietarios, para proteger la estabilidad de la entidad. Las reservas se utilizan para el propósito para el que fueron creadas y se cancelan cuando expira dicho propósito.

43.3 Dividendos

43.3.1 Cualquier dividendo en efectivo a los tenedores de un instrumento financiero de capital debe reconocerse por la entidad como un pasivo en el momento en que el dividendo se decreta, afectando utilidades acumuladas; asimismo, debe reconocerse el

pasivo correspondiente por cualquier impuesto retenido por este concepto a cargo del propietario.

43.3.2 Los dividendos preferentes deben reconocerse una vez que las utilidades netas correspondientes han sido aprobadas por una asamblea de propietarios, aplicándose a las utilidades acumuladas y reconociendo un pasivo a cargo de la entidad.

43.3.3 Las acciones preferentes normalmente tienen derecho a un dividendo mínimo, que puede ser o no acumulativo, el cual debe liquidarse a sus tenedores antes de pagar dividendos a los tenedores de las acciones ordinarias. Cuando en algún o algunos ejercicios no existan utilidades acumuladas suficientes para liquidar los dividendos de las acciones preferentes, no debe reconocerse en los estados financieros ninguna obligación por este concepto, ya que ésta sólo surge cuando se generen utilidades netas sobre las cuales sea procedente pagar los dividendos sobre las acciones preferentes y los resultados estén aprobados por la asamblea de propietarios.

43.3.4 En los casos en los que los propietarios decidan utilizar parte del capital ganado para aumentar el importe del capital social mediante la distribución de un dividendo en acciones,⁴ ese aumento debe reconocerse en el capital contribuido como una disminución del capital ganado y un incremento en el rubro de capital social suscrito y pagado. El monto máximo capitalizable tanto de capital ganado como de capital contribuido (tal como primas en suscripción de acciones) es la suma algebraica de naturaleza acreedora de los saldos de todas las cuentas susceptibles de capitalización. Al efecto debe considerarse lo establecido en el párrafo 52.11.4 de la NIF B-3, con respecto al saldo de ORI acumulado.

43.3.5 Aun cuando en el caso anterior se modifica el capital social, esta transacción no representa cambio alguno en la participación proporcional de los propietarios en el capital contable de la entidad ni en el valor de su inversión en ésta.

43.3.6 Una entidad puede establecer contractualmente con un tercero que le pagará un cierto rendimiento con base en las utilidades de cada año y por un cierto número de años. Generalmente, estos contratos se celebran para retribuir a quien ejerce efectivamente la administración de la entidad, aunque no posea acciones de ella, tal como en el caso de los llamados socios industriales. El monto de la retribución debe reconocerse como un gasto de los periodos en que se recibió el servicio correspondiente. Si los servicios ya fueron prestados, debe reconocerse un pasivo, con el mejor estimado de los montos que se pagarán, el cual debe ajustarse en la medida en que se estime se modificarán los pagos futuros. El pasivo debe reconocerse a valor presente.

43.4 Absorción de pérdidas por propietarios

43.4.1 En caso de que los propietarios absorban pérdidas de la entidad, entregando efectivo o bienes, o asumiendo pasivos, los importes correspondientes deben considerarse como una reducción de las pérdidas acumuladas.

44 Escisiones

44.1 Una escisión ocurre cuando una sociedad denominada escidente aporta en bloque, sin extinguirse, parte de sus activos, pasivos y capital contable a otra u otras entidades de nueva creación denominadas escindidas o decide extinguirse y divide

⁴ La Ley General de Sociedades Mercantiles no contempla el término de dividendo en acciones, pero no impide que los propietarios decidan aumentar el capital social mediante la emisión de acciones que se pagan con las utilidades acumuladas.

la totalidad de su activo, pasivo y capital en dos o más partes que son aportadas en bloque a otras entidades de nueva creación. Cada uno de los propietarios de la entidad escidente recibe inicialmente una proporción del capital de las escindidas, igual a la que tenía en la escidente.

- 44.2** Los activos, pasivos y capital contable aportados por la escidente deben darse de baja con base en su valor en libros, y también con base en esos valores deben reconocerse en las entidades escindidas. El cambio provocado por una escisión debe reconocerse prospectivamente. Los propietarios de la escidente determinan los montos que se aplicarán a los distintos rubros de capital contable por el monto de los activos netos entregados.

50 NORMAS DE PRESENTACIÓN

- 50.1** La presentación de los diferentes conceptos que integran el capital contable debe hacerse en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el capital contable o en las notas a los estados financieros, para mostrar cada uno de ellos con base en su importancia relativa, incluyendo en primer lugar los que forman el capital contribuido, seguido de los que integran el capital ganado.
- 50.2** Cuando se trata de estados financieros consolidados, el importe total del capital contable debe presentarse segregando en el estado de situación financiera los importes que corresponden a la participación controladora y a la participación no controladora, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-8, *Estados financieros consolidados o combinados*. Por lo anterior, la participación no controladora en subsidiarias es un rubro integrante del capital contable. Generalmente éste se presenta en un solo renglón, a continuación del desglose del capital que corresponde a la participación controladora.
- 50.3** Las aportaciones para futuros aumentos de capital, las primas, el componente de capital de las obligaciones convertibles en acciones y otros instrumentos financieros que en sustancia económica son de capital, que cumplan con los requisitos para considerarse como capital contable, deben presentarse en un rubro del capital contribuido, por separado del capital social.
- 50.4** Las partidas que integran el capital ganado deben segregarse de acuerdo con su naturaleza, presentando por separado las utilidades acumuladas, las utilidades asignadas a reservas y los otros resultados integrales acumulados.
- 50.5** Una entidad que no tenga su capital integrado por acciones, como puede ser el caso de una asociación en participación o un fideicomiso, debe presentar información equivalente a la que se requiere en el párrafo 50.1.

60 NORMAS DE REVELACIÓN

- 60.1** Una entidad debe revelar la siguiente información:
- a) Por cada clase de acciones:
 - i) una descripción de los títulos representativos del capital social, tales como acciones ordinarias, acciones preferentes, partes sociales, etcétera;

- ii) número de acciones o de partes sociales de cada serie en que se divide el capital social, con sus características, derechos, preferencias y restricciones sobre la distribución de dividendos y redención del capital, indicando el número de acciones autorizadas, emitidas y pagadas, y el número de acciones emitidas pero no pagadas, en su caso identificándolo por capital fijo y variable;
 - iii. su valor nominal o la mención de que no expresan valor nominal;
 - iv. el importe acumulado de dividendos por pagar sobre acciones preferentes, el importe a que debe redimirse cada acción preferente y el importe total correspondiente a su redención; y
 - v. el importe de dividendos decretados después del cierre y antes de que se autorice la emisión de los estados financieros;
- b) restricciones y otras situaciones que afectan al capital contable con motivo de disposiciones legales, acuerdos entre propietarios, contratos de préstamo o de otra índole;
 - c) efectos en el capital de reestructuraciones de la entidad;
 - d) impuestos a que están sujetas las distribuciones de utilidades y los reembolsos de capital a los propietarios;
 - e) una descripción de la naturaleza y propósito de cada reserva de capital;
 - f) una descripción de las medidas que los propietarios pretenden tomar cuando las pérdidas acumuladas afecten sustancialmente el monto del capital; y
 - g) aportaciones para futuros aumentos de capital, indicando sus principales características, incluyendo el número de acciones a emitir para su conversión a capital social;

60.2 Una entidad en la cual exista interés público o que opere en el sector financiero, debe revelar además:

- a) el número de acciones emitidas durante el ejercicio como resultado de conversión de obligaciones, del ejercicio de opciones o de cualquier otro instrumento que confiera a su tenedor el derecho a recibir acciones de la entidad en una fecha establecida o al momento de liquidar la obligación u opción;
- b) una conciliación del número de acciones en circulación al inicio y al final del periodo;
- c) número de acciones emitidas por la entidad en posesión de ésta (acciones en tesorería) o de sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos;
- d) opciones para emisión de acciones, indicando cuántas opciones existen en circulación y su vencimiento; y
- e) el importe de los gastos de emisión, colocación y registro de acciones, incurridos en el periodo, neto de impuestos a la utilidad y participación de los trabajadores en las utilidades, aplicado al capital, indicando los rubros afectados.

- 60.3** Todas las entidades que por disposición regulatoria o de otra índole deban proporcionar información relativa a sus políticas de administración de capital deben revelar, con base en la información proporcionada a la máxima autoridad en la toma de decisiones de la entidad:
- a) información cualitativa sobre sus objetivos y políticas que aplica para administrar su capital, que incluya:
 - i. una descripción de lo que administra como capital;
 - ii. cuando una entidad está sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de esos requerimientos y cómo se incorporan a su administración de capital;
 - iii. cómo cumple la entidad con sus objetivos de administración de capital.
 - b) resumen de datos cuantitativos acerca de lo que la entidad administra como capital;
 - c) los cambios en a) y b) en el periodo;
 - d) si durante el periodo la entidad ha cumplido con todos los requerimientos externos de capital a los cuales está sujeta;
 - e) cuando la entidad no haya cumplido con los requerimientos regulatorios de capital, las consecuencias de esos incumplimientos.

70 VIGENCIA

- 70.1** Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2014.
- 70.2** Esta NIF deja sin efecto al Boletín C-11, *Capital contable*, y a las Circulares 38, *Adquisición temporal de acciones propias*, y 40, *Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones*.

80 TRANSITORIOS

- 80.1** Al entrar en vigor esta NIF, los estados financieros de periodos anteriores que se incluyan para efectos comparativos, de acuerdo con la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*, deben presentarse reformulándolos retrospectivamente, para dar efecto en ellos a las nuevas disposiciones contenidas en esta NIF y revelar en sus notas lo referente a las nuevas disposiciones.
- 80.2** Se efectúan las modificaciones a normas en vigor que se mencionan en los párrafos siguientes.
- 80.2.1** Se modifican los párrafos 52.10.1 y 52.13.1, de la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, para indicar que lo establecido en ellos es cómo se determina la utilidad o pérdida neta y el resultado integral, y no es una definición, quedando estos párrafos como sigue:

52.10.1 Se determina mediante es la suma algebraica...

52.13.1 Se determina mediante es la suma algebraica...

80.2.2 Se modifica la definición de propietario o inversionista contenida en el párrafo 31.1q) de la NIF B-8, *Estados financieros consolidados o combinados*, para que quede como sigue:

propietario o inversionista – es toda persona que participa contractual o no contractualmente en los beneficios y riesgos económicos de los activos netos de una entidad;

Eliminando:

Inversionista – entidad que mantiene una inversión permanente en otra entidad llamada participada

80.2.3 Se elimina del párrafo 77 de la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, la segunda frase que dice: “Las reservas se cancelan cuando se utilizan o cuando expira el propósito por el que fueron creadas”, pues esta no es una definición, sino una mecánica de su aplicación y se agrega dicha mecánica al párrafo 78, indicando: “A las reservas se aplican únicamente las partidas para las que fueron creadas y éstas se cancelan cuando expira el propósito que motivó su creación”.

80.2.4 Se modifican los párrafos 77 y 78 de la NIF A-5, para eliminar la palabra “netas” en el término “utilidades netas acumuladas”, para decir únicamente utilidades acumuladas, pues se entiende que al decir utilidades acumuladas que pueden asignarse a reservas, ya se absorbieron las pérdidas. Asimismo, se modifica el párrafo 52.11h) de la NIF B-6, para eliminar la referencia a “retenidas”, pues no pueden existir pérdidas retenidas.

80.2.5 Se elimina la parte final del inciso b) del párrafo 80 de la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*, que dice: “...que son reconocidos como parte de los gastos normales de una entidad para crecer.”, y se agrega un inciso c) que indica: “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 transacción de emitir capital, que de otra manera no hubieran sido incurridos”. Con lo anterior, se logra convergencia con el párrafo 37 de la IAS 32, *Instrumentos financieros: presentación*, y el párrafo 53 de la IFRS 3, *Combinaciones de negocios*.

80.2.6 Se modifican los incisos b) y c) del párrafo 60.1 de la NIF B-4, *Estado de cambios en el capital contable*, pues las revelaciones indicadas en dichos incisos son propias de la NIF C-11 y ya quedaron incluidas en la misma. Se reemplazan por dos revelaciones que surgieron en el proceso de auscultación de la NIF C-11, pero que corresponden al estado de cambios en el capital contable. Los cambios a efectuar se muestran a continuación:

- b) el importe de los dividendos preferentes acumulativos por pagar el motivo de los reembolsos de capital efectuados en el periodo; y
- c) el propósito de las reservas creadas en el periodo una descripción de cómo se efectuaron las aportaciones de capital del periodo.

Estas bases para conclusiones acompañan, pero no forman parte de la NIF C-11. Resumen consideraciones que los miembros del Consejo Emisor del CINIF juzgaron significativas para alcanzar las conclusiones establecidas en la NIF C-11. Incluyen las razones para aceptar ciertos puntos de vista y otras reflexiones.

APÉNDICE A – Bases para conclusiones

Antecedentes

- BC1** El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) sometió el proyecto de NIF C-11, *Capital contable*, a auscultación del 31 de octubre de 2012 al 15 de febrero de 2013. A continuación se presentan los principales comentarios recibidos durante el proceso de auscultación, así como las conclusiones relevantes alcanzadas por el CINIF, que sirvieron de base para la emisión de la NIF C-11 promulgada.

Estructura de la norma

- BC2** Se efectuó un cambio de estructura de la norma, eliminando varios párrafos que se repiten en la NIF C-12, *Instrumentos financieros con características de pasivo y de capital*, y otros párrafos que resultan redundantes. Asimismo, se cambiaron de lugar varios párrafos para darle una mejor coherencia a la norma. Sin embargo, no se hicieron modificaciones que representen cambios de los principios expresados en el documento auscultado.
- BC3** Como ejemplo de lo anterior, se nos indicó que la sección 41, que trata la distinción entre pasivo y capital se repite de forma casi idéntica en la NIF C-12 y que, aun cuando el concepto de distinción entre pasivo y capital es importante, no es necesario repetir la sección. El Consejo Emisor estuvo de acuerdo en dejar sólo un párrafo para acotar el principio en la NIF C-11 y hacer referencia a que en la NIF C-12 se trata con más detalle la distinción entre pasivo y capital.
- BC4** Se solicitó que el capítulo de valuación se separara en valuación inicial y valuación posterior, como se ha hecho en otras normas. El Consejo Emisor observó que existen conceptos que son aplicables en ambas circunstancias y sería repetitivo el texto del reconocimiento inicial y posterior.

Alcance

- BC5** Hubo varias peticiones de agregar otras excepciones al alcance de lo tratado en la norma, tales como las inversiones en subsidiarias y negocios conjuntos o los derechos y obligaciones por beneficios a los empleados. El Consejo Emisor consideró que esas partidas no tenían relación directa con el capital contable y, por lo tanto, decidió no incluirlas como temas excluidos del alcance de la norma.

BC6 Se recibió una observación indicando que en el objetivo y alcance se mencionan únicamente a entidades, por lo cual se deja fuera a los negocios de personas físicas. En el párrafo 22 de la NIF A-2, *Postulados básicos*, se indica que el negocio de una persona física es una entidad sobre la cual aplican las NIF.

BC7 Recibimos una solicitud de que se indicara el tratamiento de los efectos de la inflación en las cuentas del capital contable. Como esa normativa ya está tratada en el NIF B-10, *Efectos de la inflación*, el Consejo Emisor sólo consideró necesario señalar dicha situación en un párrafo del alcance de la norma.

Definiciones

BC8 Se recibieron comentarios en el sentido de que la definición de “déficit”, aun cuando está de acuerdo con el significado que le da el IASB, difiere del significado que se le da en México. Dado que no se utilizó en la norma, se eliminó dicha definición.

BC9 Hubo una solicitud de utilizar los párrafos 52.10 y 52.13 de la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, como definiciones de utilidad neta y de resultado integral, respectivamente. Sin embargo, los párrafos referidos de la NIF B-3 no son una definición, sino una mecánica de cómo llegar a esos conceptos con base en los párrafos anteriores. El Consejo Emisor consideró conveniente, para evitar confusiones, iniciar los párrafo referidos de la NIF B-3 con las palabra “Se determina mediante”, para que no exista confusión de que esos párrafos indican una mecánica y no una definición.

BC10 Se nos pidió no utilizar los términos: *split* y *split* inverso, sino utilizar un término equivalente en castellano. El Consejo Emisor realizó una investigación entre distintos interesados y en todos los casos se nos indicó que el término utilizado en el entorno de negocios es el de *split*.

BC11 Se recibió una observación de que no se utiliza en esta norma el término de retenidas para denominar las “utilidades o pérdidas acumuladas o retenidas”, como lo hace el Boletín C-11. El Consejo Emisor analizó esta situación y concluyó que el término “retenidas” aplicado a utilidades es un anglicismo y las pérdidas por su naturaleza no se retienen. Por lo tanto, decidió que se denominarán como utilidades o pérdidas acumuladas y, al efecto, modificó la definición de este término.

BC12 Se recibió una solicitud de agregar al término de utilidades acumuladas o a las pérdidas acumuladas la palabra “neta”, pues en muchos casos el monto es un neto de utilidades de algunos ejercicios y pérdidas de otros. Se nos indicó que fiscalmente se utiliza la palabra neta en el término. Sin embargo, en el medio financiero se utiliza el término de utilidades acumuladas, sin incluir la palabra neta, por lo que se decidió aclarar en el párrafo 43.1.1, que las utilidades o pérdidas acumuladas pueden ser un monto neto.

Instrumentos con características de pasivo y de capital

BC13 Se recibió una comunicación que indicó que le parecía aberrante que pudieran existir instrumentos financieros que pudieran tener la doble característica de pasivo y de capital, considerando que deben ser totalmente de un tipo u otro. En su carta indica que en este proyecto y en el de la NIF C-12, se establece claramente que se tiene relación de propietario cuando se está expuesto a los riesgos y beneficios de la entidad y, en caso contrario, existe un instrumento financiero que es un pasivo, por lo cual no hay nada intermedio. El CINIF confirmó que pueden existir instrumentos de los cuales una parte es pasivo y otra parte es capital, los cuales se tratan en la NIF C-12.

Valor residual del capital

- BC14** Hubo comentarios en el sentido de que no es correcto utilizar la palabra “residual” en la definición de capital contable, pues el valor residual atañe a las propiedades, planta y equipo y no al valor de activos menos pasivos. Se pidió utilizar la palabra neto. El Consejo Emisor consideró que el término residual indica mejor la naturaleza del capital contable y este término es el utilizado internacionalmente. Además, el término neto se utiliza al denominar como el valor neto de propiedades, planta y equipo a su valor “neto” de su depreciación, por lo cual ninguno de los dos términos es exclusivo de un rubro.
- BC15** Se recibió el comentario de que si los pasivos fueran mayores a los activos, el residuo sería de un capital contable negativo, y, por definición, no puede existir un residuo negativo. La definición de residuo en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es “El resto de una sustracción o división” y matemáticamente una resta puede dar un resultado negativo.
- BC16** Se nos indicó que la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito no menciona que los fideicomisos puedan tener capital, lo cual se menciona en el párrafo 50.5, al hacer extensiva la normativa de presentación a este tipo de entidades. Todos los fideicomisos tienen activos y pasivos, cuyo monto rara vez es igual, por lo que existe, como valor residual un capital. En algunos casos, un fideicomiso se constituye aportándole un capital para su operación. Recibimos una confirmación al respecto de una firma de abogados, indicando que los fideicomisos empresariales sí tienen patrimonio. Por lo tanto, no consideramos válida la observación de que los fideicomisos no tienen capital.

Aportaciones para futuros aumentos de capital

- BC17** Se nos indicó que debería agregarse a las condiciones requeridas para que una aportación para futuros aumentos de capital califique como capital contable, que ésta no debería generar un rendimiento definido. El Consejo Emisor consideró que esta condición es importante y la agregó a las condiciones que se requieren para que las aportaciones para futuros aumentos de capital califiquen financieramente como capital.
- BC18** Se nos indicó que siendo necesario que las aportaciones para futuros aumentos de capital no sean reembolsables, éstas deben quedar reconocidas en la moneda funcional de la entidad desde su aportación. Se consideró necesario hacer esta precisión.
- BC19** Recibimos un comentario de una firma de abogados, en la cual nos indican que:
- a) las aportaciones para futuros aumentos de capital constituyen en principio, un pasivo para las sociedades mercantiles. Mientras tanto, los aumentos de capital constituyen capital social de las empresas. Por tal motivo, debe apreciarse que ambas figuras son diferentes y, por ello, debe darse un tratamiento diverso, no sólo en cuanto a su aspecto legal, sino también en cuanto a su matiz contable;
 - b) la legislación mercantil no reconoce las aportaciones para futuros aumentos de capital, aun cuando estén respaldadas en un acuerdo de asamblea de propietarios, por lo cual no puede tener las características legales de capital. La Ley del Impuesto sobre la Renta lo considera como pasivo o capital, según las circunstancias; y

- c) para respetar la función y naturaleza jurídica de las aportaciones para futuros aumentos de capital, la NIF debería señalar que tales aportaciones se registrarán en el capital siempre que: (i) una asamblea de propietarios apruebe que se efectúen tales aportaciones y, además, condicione su devolución a la aprobación de una asamblea de propietarios; y (ii) las aportaciones para futuros aumentos de capital no dan lugar al pago de rendimientos.

Se tomaron en cuenta estos comentarios en la redacción de la sección 42.4 de la norma.

Resultado integral

- BC20** Se recibió una solicitud indicando que el saldo del Otro Resultado Integral (ORI) debe considerarse como capital contable restringido; es decir, no sujeto a reparto o capitalización. El CINIF considera que una restricción sobre una cuenta del capital sólo puede provenir de una decisión de los propietarios, por lo cual no se puede indicar por norma contable que un cierto monto está restringido. Sin embargo, para alertar sobre la incertidumbre de repartir o capitalizar el saldo acreedor de los otros resultados integrales, se indicó que el resultado integral se entiende “tal como se define en la NIF B-3”.
- BC21** Hubo una solicitud de incluir en esta NIF lo indicado en el párrafo 19 del Boletín C-11, *Capital contable*, relativo a no utilizar cuentas de capital para reflejar partidas que son de resultados. Se consideró que es una buena sugerencia y se agregó esta advertencia en el párrafo 43.1.2.

Dividendos

- BC22** Hubo una respuesta que objetó que un dividendo acumulativo sólo tuviera que revelarse y no reconocerse. Se aclaró en el párrafo 60.1, que revelar los dividendos acumulativos no pagados es sólo en tanto no existan utilidades para pagarlos.
- BC23** Se recibió un comentario de una firma de abogados en el sentido de que el término de dividendo en acciones no existe en nuestra ley, y esta situación depende de que la asamblea de propietarios otorgue el derecho a distribuir efectivo o acciones. Las acciones deberán estar autorizadas y no suscritas para que estén disponibles para ser entregadas a los accionistas. El CINIF acordó incluir esta aclaración en el párrafo 43.3.4.
- BC24** Se recibió una solicitud de que se aclarara que cuando una persona o entidad tiene derecho a rendimientos por ser quien administra la entidad, debe reflejarse el pasivo correspondiente reconociendo un gasto, pues no se trata de un dividendo. Éste es el caso de los llamados socios industriales. Se recibió una sugerencia de que se indicara que ese gasto debe reconocerse considerando la probabilidad de cumplimiento de las condiciones de pago. Se acordó eliminar el párrafo 42.11 (que estaba incluido en la sección de capital contribuido) y tratar este concepto junto con el párrafo 43.3.6, en la sección de capital ganado, lo cual es más claro.

Aplicación retrospectiva

- BC25** Hubo una objeción de que el párrafo 80.1 indique que los cambios que origina esta norma se aplican retrospectivamente, cuando el párrafo 44.2, relativo a escisiones, indica claramente que el efecto de escisiones se aplica prospectivamente. El párrafo transitorio se refiere a los cambios que origina la norma, no a la normativa de cómo aplicar una parte de la norma en sí.

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-11

Esta Norma de Información Financiera C-11 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Miembros: C.P.C. William Allan Biese Decker

C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz

C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges

C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas

Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF C-11

Lic. Valerio Bustos

C.P.C. Carlos Carrillo Contreras

C.P.C. Thábata E. Castrejón Farfán

C.P. Linda Díaz del Barrio

M.A.E. Sergio García Quintana

C.P. César Eduardo García de la Vega

C.P. Georgina Gaspar González

C.P. Eduardo González Dávila Garay

C.P.C. Alberto E. Hernández Cisneros

C.P.C. Armando Leos Trejo

C.P. Carlos Madrid Camarillo

C.P.C. Jessica Magaña López

C.P. Aurora Marín Téllez

C.P. Alberto Napolitano Niosi

C.P. Héctor Novoa y Cota

C.P. Nicolás Olea Zazueta

C.P. Salvador Wence Villanueva