

Norma de Información Financiera B-3
Estado de resultado integral
Ref. 028-11

Comentarios de auscultación

Noviembre de 2011
CPC Jaime Carballo Maradiaga

Antes de entrar a la norma específica contestaré el cuestionario incluido en la carta de presentación de ella:

Cuestionamiento 1

¿Está usted de acuerdo en requerir para todo tipo de entidades el presentar la utilidad o pérdida de operación en el estado de resultado integral o en el de resultados?

Siempre he considerado que la relevancia de conocer el resultado operacional de cualquier entidad es de suma importancia. De hecho, en cualquier entidad lucrativa este dato es de los más importantes en el conjunto de los estados financieros, por lo que considero debe ser obligatoria su inclusión para TODO tipo de entidades, incluso el sector financiero que se rehúsa a hacerlo, debería incluirlo. Todo tipo de entidades tienen una operación definida y no creo cierto el hecho de que algunas entidades no puedan determinarlo. También en el caso, muy remoto, de poder justificar el no poder determinarlo, insisto en pasarlo a la serie E.

Cuestionamiento 2

¿Está de acuerdo con el CINIF en la nueva forma de determinar la utilidad o pérdida de operación?

Si este punto se refiere a la acumulación de otros ingresos y otros gastos dentro de este resultado, desde ningún punto de vista puedo estar de acuerdo.

La operación que es el objetivo primario de la actividad empresarial debe estar libre del efecto de cualquier acto incidental, su determinación es importante ya que debe reflejar el resultado de dicha operación con objetivos diversos, si bien es cierto que todos los ingresos y gastos se derivan del hecho de operar no es cierto que todos los ingresos y gastos son operativos, algunos son incidentales y el lector de los estados financieros debe conocer claramente los resultados que provoca la operación PRIMARIA y OBJETIVA y analizar por separado los eventos incidentales y poder medir, además, el efecto de estos hechos incidentales sobre la operación.

Con todo respecto considero ingenuo el hecho de considerar TODO como operativo por el hecho de que, de no operar no habría hechos incidentales, desde luego que sí, pero el objetivo de los estados financieros es el de informar y por ello es indispensable clasificar los eventos distinguiéndolos unos de otros. De todas formas todo lo que debe quedar en la utilidad neta ahí queda, sólo que es importante clasificarlos.

La repercusión que tienen los rubros de la utilidad de operación en el balance, son de mucha utilidad para el lector de los estados financieros. El mal llamado capital de trabajo

que mejor dicho debería llamarse capital operativo tiene una relación íntima con el resultado de operación y en la medida en la que ocultemos más ese resultado en operación y menos pueda el lector relacionarlo con sus contrapartes en el balance, menos objetividad tendrán los estados financieros.

Questionamiento 3

¿Está de acuerdo con la derogación de la ONIF 1?

En realidad he considerado que la ONIF 1 no tiene relevancia alguna, el problema de fondo existe en la normatividad actual en la que lejos de poner candados se ponen llaves para que los estados financieros finalmente se hagan a conveniencia de quien los elabora y no pensando realmente en el usuario. Una NORMA debe uniformar, no dar oportunidad de hacer las cosas diferentes, por lo que creo que debería derogarse pero, haciendo una norma que obligue en lo general a hacer uniformemente para todas las mismas cosas; es la única forma de lograr la COMPARABILIDAD.

Questionamiento 4

¿Con cuál de las siguientes situaciones estaría usted de acuerdo?:

a) Sólo permitir la presentación de un solo estado: estado de resultado integral.

b) Sólo permitir la presentación de los dos estados: el de resultados y el de otros resultados integrales.

c) Mantener la opción que establece el CINIF en el párrafo 54.1 de este proyecto de NIF.

Como ya lo mencioné anteriormente lo primero que tendríamos que hacer es eliminar las “opciones”, es decir dejar una sola cosa un estado o dos, pero para todos igual, las opciones hacen perder la comparabilidad.

Ahora dentro de las opciones a) y b), creo que lo más conveniente es separar la utilidad o pérdida neta de cualquier otro movimiento patrimonial, por lo que la opción b) es la que considero más apropiada.

El dejar un solo estado no lo considero conveniente ya que los otros movimientos patrimoniales no son por lo general situaciones que se justifiquen como beneficios repartibles a los accionistas y es necesario que quede bien establecido que dichos beneficios no se dejen con la expectativa y la tentación de su distribución, que provocarían una descapitalización de la entidad, por ello incluso mi recomendación es no solo esa sino también la de cambiarle el nombre y no llamarles RESULTADO, sino otros movimientos patrimoniales. Adicionalmente vuelvo a exponer como lo he hecho en otras normas, se deberían eliminar todos aquellos movimientos patrimoniales que se deriven de ingresos no realizados, como lamentablemente ha sucedido con los instrumentos financieros, situación que provoca el buen pretexto de fortalecer el patrimonio y la posición financiera con situaciones inciertas.

Algunas anotaciones específicas:

(¶ IN4) Menciona “...por considerar que cualquier ingreso, costo o gasto devengado es consecuencia de la operación de una entidad.” Como ya lo mencioné en párrafos anteriores todo lo que sucede en la entidad es consecuencia de su operación, de acuerdo, sin embargo NO es de su operación, situación que debe provocar una presentación por

separado. Malo sería no presentarlo, la sugerencia es presentarlo por separado y no contaminar el resultado de su operación primaria. También se menciona: “Por lo tanto, la segregación de esas partidas desvirtúa la base de análisis financiero.” Desconozco su fundamento, considero todo lo contrario, esto es sesgar la información, el analista mientras más elementos tenga para su análisis mejor análisis podrá desarrollar, si él decide juntarlo es su decisión de otra forma se induce y por lo tanto se limita el análisis; no se trata de ocultarlo sino de darle más elementos para su análisis.

(¶ 10.2) Se menciona que los lineamientos de esta norma promueven la comparabilidad. Considero que el dar alternativas NO promueve la comparabilidad sino todo lo contrario.

(¶ 51.2) Menciona: “... para contar con elementos de juicio respecto al nivel de eficiencia operativa, rentabilidad, riesgo financiero, grado de solvencia (estabilidad financiera) y liquidez de la entidad.” Precisamente considero que la eficiencia operativa se puede evaluar mucho mejor si se eliminan de este renglón todas aquellas operaciones incidentales que no son propias de su operación, aunque ésta las provoque. Además es el analista el que, en su caso, debe determinar la rentabilidad y, él y solo él, debe decidir si incluye todos los ingresos y gastos o no.

(¶ 52.4) Costos y gastos, es difícil la definición de estos conceptos sin embargo considero que es indispensable su definición, tratando de aportar propongo estas definiciones:

Costo: son los recursos específicos que deben aplicarse a algún producto elaborado o adquirido o a algún servicio prestado, valuados en la fecha en que se incurren y representados en medidas monetarias.

Gasto de operación: son los recursos que se invierten para la administración o venta de productos o servicios y cualesquiera otros que las actividades primarias exijan, valuados en la fecha en que se incurren y representados en medidas monetarias.

(¶¶ 51.4.2 y 52.5.1) Se mencionan algunos gastos que no siendo frecuentes son inherentes a las actividades primarias. De hecho TODOS los gastos e ingresos que tiene una entidad son inherentes a su actividad, sin embargo como lo he expresado anteriormente NO son de sus actividades primarias, por lo que deben presentarse por separado y no confundirlos con los que específicamente son de las operaciones primarias. Precisamente los ejemplos expuestos en este párrafo: costos de una huelga o las reparaciones por daños de un fenómeno natural son eventos incidentales que, por lo mismo, deben estar fuera de su resultado operacional y, el analista conocerlos específicamente para que no induzcan su análisis. Por lo mismo considero que estos gastos deben presentarse dentro del renglón de “Otros gastos” y éste fuera del “Resultado de operación”.

(¶ 52.6.1), El RIF no constituye una actividad primaria, pero se deriva de ella, como los otros gastos.

(¶ 52.7.1) Considero conveniente que en donde se dice: “...; cuando se presentan estados financieros no consolidados” diga: “...; cuando excepcionalmente se tengan que presentar estados financieros no consolidados”.

(¶ 52.9.1) Falta considerar el impuesto que se tiene que considerar en las partidas reconocidas retrospectivamente, y que además en muchas normas falta, como en la misma NIF D-4.

(¶ 52.13.5) Como en su oportunidad lo mencioné creo conveniente revisar el reciclaje de los otros movimientos patrimoniales ya que, en el caso en el que se justifique, no considero razonable que se mencione que deba hacerse hacia la utilidad o pérdida del ejercicio ya que no son resultados del periodo; son una liberación de su restricción de distribución por lo que lo más conveniente es llevarlas a los resultados acumulados, en virtud de que el resultado del periodo no debe afectarse, es una reclasificación de los otros movimientos patrimoniales restringidos a otros no restringidos y no tienen que ver con los movimientos del propio periodo.

(¶ 52.13.8) “La entidad puede...”, por un lado sugiero eliminar la posibilidad, sino hacer obligatoria la presentación para todos. Como lo mencioné en el párrafo anterior considero que debe hacerse para eliminarlo de otras partidas patrimoniales y llevarlo a utilidades acumuladas, esto puede hacerse en el “Estado de variaciones en el capital contable”.

(¶ 52.16.2) Se dejan las puertas abiertas para que las entidades puedan hacer, con alguna justificación no difícil de encontrar, presentaciones a conveniencia. Las normas considero que deben ser precisas y obligatorias para todas las entidades.

(¶ 54.1) Como lo mencioné anteriormente considero que deben ser dos estados, sin embargo lo más importante es el hecho de NO dejar alternativas, o es una opción o la otra, pero dejar solo una.

(¶ 83.10) No he encontrado alguna justificación para reconocer un beneficio patrimonial cuando “...es probable su importe varíe debido a cambios en el valor de los activos netos que les dieron origen, motivo por el cual, podrían no realizarse en una parte o en su totalidad”, por ello considero incongruente su reconocimiento, de origen debería prohibirse y no justificarlo con una modificación a la NIF A-5, ya que implica avalar la circunstancia.

(¶ 83.11) La modificación de la NIF A-5 no podrá detener el hecho de su distribución, por ello lo más razonable es no reconocer muchos de estos beneficios. En alguna ocasión me tocó ver la distribución de la CUFIN sin que existiera utilidad contable, por lo que creo que en estos términos no hay límites para algunas entidades. Hace muchos años a la profesión contable se le criticó por mencionar que el superávit por revaluación no es repartible a los accionistas¹, ahora veo que se vuelve a mencionar aunque tibiamente. Creo que sí es responsabilidad y grave de la profesión contable, que si bien no es la que hace la norma, es la que la ejecuta. Los accionistas desde luego que pueden retirar su dinero de las entidades cuando quieran, pero nuestra responsabilidad es la de etiquetar adecuadamente los movimientos y muchos de ellos no se deben considerar como dividendos sino como reembolsos de capital.

(¶ 83.12) Insisto en el reconocimiento de las partidas recicladas en las utilidades acumuladas y no en el resultado del ejercicio.

(¶ 83.14) Como lo mencioné anteriormente considero peligroso que las ORI como las llama esta norma formen parte de un RESULTADO, creo más conveniente el de otros movimientos patrimoniales por todas las razones expuestas.

NIF B-4

No emito una opinión a la NIF B-4 para no ser redundante, pero muchas de las opiniones que he emitido en esta repercuten en el estado de variaciones en el capital contable.

Atentamente,

Jaime Carballo Maradiaga
Carballo Cisneros CC, SC
ccccsc@msn.com

ⁱ Boletín 2, “Revaluaciones de activo fijo” emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP en septiembre de 1969