



Colegio de Contadores Públicos  
de México

### Comisión de Investigación de Información Contable (CIIC) del CCPM

12 de Noviembre de 2011.

#### **C.P.C. Felipe Pérez Cervantes**

##### **Presidente**

Consejo Emisor del Consejo Mexicano  
para la Investigación y Desarrollo de Normas  
de Información Financiera, A.C. (CINIF)  
Bosques de Ciruelos 186, Piso 11  
Fracc. Bosques de la Lomas  
11700 México, D.F.

Los integrantes de la Comisión de Investigación de Información Contable (**CIIC**) del Colegio de Contadores Públicos de México (**CCPM**), hemos analizado el proyecto para auscultación de la **Norma de Información Financiera NIF B-3, Estado de resultado integral** (NIF B-3), con referencia 028-11.

Después del análisis, comentarios y discusión de la NIF B-3, en la propia CIIC y en el evento “Comentarios a los Proyectos de Normas de Información Financiera en Auscultación” efectuado el pasado 18 de octubre de 2011 en el CCPM, se llegó a conclusiones parciales, mismas que ponemos a su consideración y que presentamos a continuación:

#### **Respuesta a Cuestionamientos.**

##### **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?*

Si estamos de acuerdo. Consideramos que es lo más adecuado el presentarla o revelarla de acuerdo con la práctica contable generalmente aceptada en México desde hace ya varios años. De esta forma, los usuarios de los estados financieros dispondrán de mejores elementos para evaluar los resultados de las entidades, los cuales serán comparables en las diversas entidades. Sin embargo, es

necesario tomar en cuenta los comentarios que exponemos en el Cuestionamiento 2, en relación con la determinación de la utilidad o pérdida de operación. El soporte está contenido en el párrafo 39 del la actual NIF B-3, estado de resultados y en la misma ONIF 1, Presentación o revelación de la utilidad o pérdida de operación.

### **Cuestionamiento 2**

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

No estamos de acuerdo, ya que el Proyecto propone incluir en la utilidad o pérdida de operación otros ingresos y otros gastos, conceptos que desde hace varios o muchos años, no se han incluido en dicha utilidad de acuerdo con la práctica contable generalmente aceptada en México. Esto puede originar confusiones importantes a los usuarios de los estados financieros. Ver otros comentarios relativos a estos dos conceptos más adelante.

El Proyecto indica que los otros ingresos y otros gastos son parte de la operación de la entidad, si bien son accesorios a sus actividades principales. El mismo argumento sería válido para el resultado integral de financiamiento y, no por ello, debe incluirse en la utilidad de operación.

### **Cuestionamiento 3**

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

Una vez que se defina una forma adecuada de determinar la utilidad de operación, la ONIF 1 no tendrá razón de existir, por lo que deberá derogarse. Todo depende de que se acepte nuestra respuesta a los cuestionamientos 1 y 2.

### **Cuestionamiento 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.

Nos parece más adecuado el inciso c), ya que permite a las entidades presentar la información que normalmente se requiere en la industria en que operan.

## **ASPECTOS MÁS IMPORTANTES**

En este proyecto para auscultación de la NIF B-3 existen algunas otras observaciones que deben considerarse antes de emitir la versión definitiva, a las que nos referimos a continuación:

### **1. Eliminación de las partidas no ordinarias**

El párrafo IN4 indica que el CINIF consideró adecuado no permitir la segregación de partidas como no ordinarias, por considerar que cualquier ingreso, costo o gasto devengado es consecuencia de la operación de una entidad.

Si bien este argumento es cierto en el contexto más amplio (todo lo que sucede en una entidad es consecuencia de su existencia y operación), consideramos que la presentación segregada de ciertas partidas, relativas a operaciones inusuales, es útil para el análisis de los estados financieros, pues permite eliminar en dicho análisis aquellos resultados que no son recurrentes y, así, tener un panorama más claro de lo que sería la operación de la entidad sin tales resultados.

De conservarse esta posición en la versión definitiva de la NIF, será necesario realizar cambios que no están previstos en las Secciones que siguen a la 80, “Transitorios”, entre los que destacan:

- a) Eliminar los párrafos 48 y 61 de la NIF A-5, que clasifican los ingresos y los gastos en ordinarios y no ordinarios. Asimismo, será necesario modificar o eliminar los párrafos 49 y 62, referentes a ganancia y pérdida, respectivamente.
- b) Eliminar los párrafos 41 y 42 de la NIF B-2, relativos a las partidas no ordinarias en el Estado de Flujos de Efectivo.
- c) Modificar la nota 3 de pie de página del párrafo 31 b) de la NIF B-5, que hace referencia a ingresos, costos y gastos ordinarios y no ordinarios.
- d) Modificar los párrafos 78 y 98 b) de la NIF B-7, que requieren que la ganancia en compra se reconozca y presente “como una partida no ordinaria en el estado de resultados”.
- e) Modificar el párrafo 72 de la NIF C-8, que indica que el desembolso en una partida intangible debe reconocerse como un gasto ordinario.
- f) Modificar el párrafo 117 de la NIF C-8, el cual establece que el cargo por amortización debe presentarse como parte de las operaciones ordinarias.
- g) Cambiar el párrafo 75 del Boletín C-9, que menciona partidas especiales.

- h) Modificar el párrafo 46 de la NIF D-3, que indica que los beneficios por terminación por causas distintas a la reestructuración se deben reconocer como costo o gasto ordinario o como ingreso o gasto ordinario.
- i) Modificar los párrafos 122 y 123 de la NIF D-3, que mencionan que el CNP de los beneficios al retiro y los efectos de reducción y liquidación anticipada de este tipo de obligaciones, que no califican como reestructuración o discontinuación de una operación, deben presentarse en operaciones ordinarias.
- j) Cambiar el párrafo 114 del Boletín C-15, que menciona partida especial.

## **2. Otros ingresos y gastos**

De acuerdo con las Secciones 52.3 y 52.5 del Proyecto, los otros ingresos y otros gastos son los que se derivan de operaciones accesorias, que no constituyen RIF ni participación en los resultados de otras entidades. Con base en esta definición, es necesario modificar diversas normas, pues las partidas a que se refieren no se derivan operaciones accesorias. Las principales normas en que consideramos se requieren modificaciones son:

- a) C-5, cuyo párrafo 50.6 requiere que las pérdidas por deterioro se presenten en otros ingresos y gastos.
- b) C-6, en la que el párrafo 48.2 indica que la utilidad o pérdida sufrida al dar de baja un componente debe clasificarse como otros ingresos y gastos.
- c) C-7, pues el párrafo 41 d) requiere reconocer en otros ingresos y gastos cualquier ganancia o pérdida generada por una operación que dé lugar a la pérdida de influencia significativa.
- d) C-7, párrafo 43, el que indica que, al momento de vender una inversión, la diferencia entre el valor en libros y la contraprestación recibida se reconoce en otros ingresos y gastos.
- e) C-7, párrafo 50, de acuerdo con el cual los dividendos provenientes de inversiones en asociadas disponibles para la venta se presentan en otros ingresos y gastos.
- f) C-7, párrafo 57, que establece que los dividendos provenientes de las otras inversiones permanentes deben presentarse en el rubro denominado otros ingresos y gastos.
- g) C-8, cuyo párrafo 33 indica que, en un intercambio de activos intangibles, la diferencia entre el valor neto en libros del activo transferido y el costo del recibido se reconoce en otros ingresos y gastos.
- h) C-8, párrafo 34, que requiere que la pérdida por deterioro del activo a ser entregado se reconozca en otros ingresos y gastos.
- i) Boletín C-15, ya que el párrafo 112 indica que las pérdidas por deterioro y su reversión deben presentarse en otros ingresos y gastos.

- j) D-3, ya que los párrafos 24, 116 y 125 establecen la presentación de la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), incluyendo diferida, en el rubro de otros ingresos y gastos.
- k) D-3, que en el párrafo 118 establece la presentación de los beneficios por terminación por causa de reestructuración como otros ingresos y gastos.
- l) D-3, párrafo 123, que requiere la presentación, en caso de una reestructuración, en otros ingresos y gastos.

### **3. Participación en la utilidad o pérdida neta de otras entidades**

Aparentemente, se usa este término para substituir el de “participación en los resultados de subsidiarias no consolidadas y asociadas”, contenido en la NIF B-3 que se deja sin efecto. Sin embargo, las Secciones que siguen a la 80, “Transitorios”, no incluyen modificaciones a diversas normas afectadas por este cambio, como:

- a) B-5, párrafo 23 g), referente a la participación de la entidad en la utilidad o pérdida neta de asociadas y negocios conjuntos.
- b) C-7, párrafo 44, que indica que el efecto de bajas en el porcentaje de participación de la tenedora y el reciclaje de las otras partidas de utilidad o pérdida integral deben reconocerse en el rubro “participación en los resultados de subsidiarias no consolidadas y asociadas”.
- c) C-7, párrafo 48, relativo a la utilidad o pérdida neta de la asociada.
- d) Boletín C-15, pues el párrafo 112 indica que la pérdida o reversión derivada de una inversión permanente debe presentarse en el rubro llamado “participación en los resultados de subsidiarias no consolidadas y asociadas”.

### **4. Boletín C-11 – *Capital Contable***

Es indispensable modificar este Boletín, ya que, entre otros aspectos, contiene conceptos que han sido eliminados por diversas NIF, como las donaciones, que forman parte del capital contribuido, y que la anterior NIF B-3 ya consideraba en los resultados del período, al igual que la actual, por lo que son normas incompatibles, y el exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable, que la NIF B-10 requirió se reclasificara a resultados acumulados.

### **5. Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU)**

Aunque, generalmente, la PTU no es una partida significativa, consideramos necesario que se establezca claramente su presentación en el estado de resultado integral, ya que puede afectar a los ingresos, costos y gastos, las operaciones discontinuadas y otros resultados integrales, de la misma forma que los impuestos a la utilidad, que se tratan en la sección 52.9.

## 6. Otros resultados integrales

En esta Norma se usa el término “otros resultados integrales”, mientras que en la NIF A-5 y otras se usa “otras partidas integrales”. Es indispensable definir el término que se debe utilizar para estas partidas y usarlo consistentemente en todas las NIF. En caso que se desee utilizar el término que contiene el Proyecto, deberá hacerse una revisión concienzuda de todas las NIF, para asegurar su consistencia.

## 7. Estado de resultados de compañías tenedoras

Consideramos muy atinada la inclusión del párrafo 52.7.2, relativo a una compañía que tiene como actividad principal invertir en otras entidades. Esta disposición no se había incluido en normas anteriores, por lo que existía un vacío en la presentación del estado de resultados de tales compañías.

## 8. Normas que deja sin efecto

El párrafo 70.2 menciona que deja sin efecto la NIF B-3, *Estado de Resultados*; sin embargo, ya que también se refiere a la utilidad integral, debe dejar sin efecto el Boletín B-4, *Utilidad Integral*.

## Sugerencias relativas a redacción y contenido

De la misma forma que la NIF B-3 que se deja sin efecto, es importante que en el Proyecto se incluyan los modelos de estado de resultado integral necesarios, sin olvidar el de las compañías tenedoras.

### Párrafo

- 52.7.1 Es conveniente indicar que la NIF relativa al reconocimiento del método de participación es C-7.
- 52.11.1 Debe requerir que se incluyan los resultados netos de impuestos a la utilidad **y PTU**.
- 52.11.2 Debe indicar cuál es la NIF relativa a operaciones discontinuadas.
- 52.13.1 En este rubro... integrales (ORI), clasificados por naturaleza, y su impuesto a la utilidad **y PTU** relativos...
- 52.13.1a) antes de... impuesto a la utilidad **y la PTU** relativos a dichos...

- 52.13.4 Contiene dos incisos a), por lo que el segundo debe cambiarse por b).
- 53.12.8 Consideramos que el reciclaje de los ORI **debe** presentarse en forma segregada, ya que, si se presenta neto, el usuario de los estados financieros no tiene la información necesaria para evaluar la información financiera.
- 52.14.1 Debe requerirse que incluya, también, la PTU.
- 54.1b) Contiene incisos iii. y iv., debiendo ser i y ii.
- 62.1a) Falta mencionar activos intangibles; además, debe indicar que las pérdidas deben revelarse por separado de las reversiones.
- 62.1c) y d) También deben requerir que se revele el efecto en resultados de las disposiciones.
- 62.1e) y f) También deben requerir que se revele el efecto en resultados de la creación de las provisiones que mencionan.
- 62.2d) También debe requerir que se revele la PTU.
- 83.10 y 83.11 Si sólo tienen dos incisos, deben ser a) y b).

### **Otras observaciones de importancia y base de conclusiones.**

En el análisis, comentarios y discusión de la NIF B-3, en la propia CIIC y en el evento “Comentarios a los Proyectos de Normas de Información Financiera en Auscultación” efectuado el pasado 18 de octubre de 2011 en el CCPM, se realizaron algunos comentarios que reflejan la opinión y puntos de vista de la profesión y que no nos permite llegar a conclusiones generales, mismas que ponemos a su consideración y que presentamos a continuación:

1. NIF B-3 Estado de resultados.- A la NIF actual únicamente se le debe incorporar la ONIF 1, Presentación o revelación de utilidad o pérdida de operación y no hacer los cambios que se proponen en el proyecto para auscultación de la NIF B-3 Estado de resultado integral, es decir; (a) no incorporar o presentar los llamados ORI en ningún estado de resultados; (b) no eliminar la presentación segregada de las partidas no ordinarias; (c) no presentar lo que se pretende del estado de resultado integral por ninguna de las 2 opciones, simplemente dejar lo que hoy conocemos como estado de resultados; (d) en la determinación de la utilidad de operación no debe considerarse a los otros ingresos y otros gastos.

2. ORI Otros Resultados Integrales.- coincidimos en el riesgo que tienen estas partidas de no realizarse y que se considera cuestionable la distribución de los ORI por parte de los accionistas o propietarios de la entidad, por tal motivo, se sugiere llamarlos OMC Otros Movimientos de Capital, dejarlos en el Estado de variaciones en el capital contable, aclarar que son partidas no realizadas, no susceptibles de distribución o reparto al no ser parte de las utilidades y por ningún motivo llamarlos ni presentarlos en un estado de resultados. El hecho de llamarlos resultados o presentarlos en un estado de resultados representa un gran riesgo para la profesión si consideramos que algunos accionistas o propietarios de las entidades siempre estarán buscando conceptos que digan resultados, utilidad, etc., para distribuírselos o repartírselos independiente de que estén realizados. Como antecedente en el foro se comentó que se han distribuido conceptos fiscales como lo es la CUFIN sin tener utilidades contables.
3. Efecto por conversión.- El presentarlo en Otros “Resultados” Integrales puede representar el tener que explicar a las autoridades fiscales que aún no se realizan esos “resultados” y también aclararles cuál es la diferencia con una utilidad o pérdida en cambios e inclusive pudieran querer acumular el efecto por conversión en los pagos provisionales o en la declaración anual.
4. Otros ingresos.- presentarlos y considerarlos en el estado de resultados como actualmente se incluyen y presentan.
5. Definir las actividades primarias las cuales serían la base para determinar sus ingresos y/o utilidad de operación en el estado de resultados.
6. Párrafo 53.1 “En atención a las prácticas del sector o industria al que pertenece, la entidad debe utilizar alguno de los dos criterios siguientes, o una combinación de ambos, para clasificar sus costos y gastos”. Este párrafo promueve la falta de comparabilidad.

## **Conclusiones**

Por lo anteriormente descrito, no pudimos llegar a conclusiones generales, sin embargo, los comentarios aquí vertidos refleja la opinión de más de 50 Contadores Públicos que nos preocupamos por nuestra profesión.

Reconocemos el trabajo que el CINIF realiza para llegar a la convergencia de las NIIF, por lo que estamos a sus órdenes para la discusión de los comentarios si fuera conveniente, asimismo, reiteramos el apoyo para la difusión de las NIF.

**ATENTAMENTE**

**C.P.C. VICTOR MANUEL TORRES CARRANZA**

Presidente e Integrante de la  
Comisión de Investigación de Información Contable (CIIC) del CCPM