

# Reporte Técnico del CID

**No. 02-B/RT – 2005**

## Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del CINIF

*En su búsqueda por generar información transparente que resulte en normas de información financiera de la más alta calidad, desarrollada a través de un proceso independiente, abierto y plural, que sirva de base a la investigación contable.*

### En este número:

#### **NACIONAL**

##### *Auscultación del Marco Conceptual*

Se presenta un resumen de los comentarios recibidos hasta el 31 de octubre de 2004 en el caso de las NIF<sup>1</sup> A-1 *Estructura de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados* y A-8 *Supletoriedad*, y hasta el 15 de diciembre de 2004 para las NIF A-3 *Necesidades de los Usuarios y Objetivos de la Información Financiera*, A-4 *Características Cualitativas de la Información Financiera* y A-5 *Elementos Básicos de los Estados Financieros* (véase página 3).

##### *Principales puntos de acuerdo del CID sobre la serie A de las NIF*

Se describen las principales decisiones tomadas por el CID, en las juntas plenarias, sobre las NIF de la serie A que actualmente se encuentran publicadas para su auscultación (NIF A-2 y NIF A-7) y para comentarios finales (NIF A-1, A-3, A-4, A-5 y A-8) (véase página 9).

#### **INTERNACIONAL**

##### *Emisión de nueva normatividad*

El International Accounting Standards Board (IASB) emitió la NIIF<sup>2</sup> 6 *Exploración para la Evaluación de Recursos Minerales*, la IFRIC<sup>3</sup> 2 *Acciones e instrumentos similares de miembros de cooperativas*, la IFRIC 3 *Derechos de emisión* y la IFRIC 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento* (véase página 14).

<sup>1</sup> Son las Normas de Información Financiera.

<sup>2</sup> Se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera.

<sup>3</sup> Internacional Financial Reporting Standards, son las interpretaciones emitidas por el IASB.

*El Reporte Técnico del CID se elabora para información y conveniencia del mismo CID y sus investigadores, que desean dar seguimiento a las deliberaciones efectuadas. Todas las conclusiones aquí vertidas tienen un carácter de tentativas y pueden ser modificadas en sesiones futuras del Centro. Las decisiones tentativas pueden ser incluidas en un Borrador para Discusión de proyecto de Norma de Información Financiera (NIF) para recibir comentarios, siempre y cuando se considere pertinente y exista una petición formal por parte del CID. Las decisiones incluidas en un Borrador para Discusión pueden ser (y normalmente lo son) modificadas después de debates en el seno del CID, basados sobre información provista a través de las cartas de respuesta recibidas durante el proceso de auscultación, de sesiones públicas y mediante otros canales de comunicación. Las decisiones se considerarán definitivas exclusivamente después de emitirse la NIF o Interpretación final.*

Derechos de autor © 2005 para el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF). Todos los derechos reservados. Permiso concedido para realizar copias de este trabajo, siempre y cuando dichas copias sean para uso personal o inter organizacional y no para su venta o diseminación, así como, lleve en adición, por cada copia, la siguiente leyenda “Derechos de autor © 2005 para el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF). Todos los derechos reservados. Uso con permiso.”



## **Centro de Investigación y Desarrollo del CINIF**

Bosque de Ciruelos 186,  
Fracc. Bosques de las Lomas  
C. P. 11700, México, D. F.



## NACIONAL

### Auscultación del Marco Conceptual

Durante el proceso de Auscultación de las NIF A-1, A-2, A-4, A-5 y A-8 (antes NIF A-9), se recibieron cartas de diversos sectores, las cuales han sido consideradas en el análisis y deliberaciones para la emisión de los documentos sujetos a comentarios finales por parte de la comunidad financiera. El CID considera que existe una correlación estrecha entre las NIF auscultadas y las NIF por auscultar, por lo que decidió publicar en conjunto las NIF que integran toda la serie A. A continuación se encuentra un resumen de los principales comentarios.

#### Comentarios Generales

- Utilizar el nombre de Normas de Información Financiera (NIF) en lugar de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).
- Eliminar el uso de los términos “Imagen fiel” y “representación fiel”.
- Tomar en consideración a las pequeñas y medianas empresas por la importancia que tienen en la economía de nuestro país.
- Las entidades con propósitos lucrativos y las entidades con propósitos no lucrativos deberían tratarse en dos NIF distintas.
- Se propone que exista apertura para que las entidades con propósitos no lucrativos puedan preparar su información financiera como las entidades lucrativas.
- Modificar la fecha de entrada en vigor, hasta que todas las NIF de la serie A se concluyan y hayan sido auscultadas.

#### NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera (en su momento denominada Estructura de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados)

- Establecer la estructura de los entes normativos encargados de emitir las NIF.
- Emitir algún documento que prevea lo relativo al impacto en las Normas y Procedimientos de Auditoría.
- Incluir como postulado básico el de Consistencia.
- Incluir al criterio prudencial dentro de la definición de PCGA.
- Esta NIF entra en conflicto con las normas emitidas por otros organismos como por ejemplo la CNBV y la CONAFORE, ya que las autoridades reguladoras mexicanas no someten sus normas a un proceso de auscultación.
- Eliminar los párrafos que no son normativos.
- Detallar la definición del postulado de Realización, ya que se considera que está incompleta.
- Utilizar un término diferente para el postulado de Valuación, debido a que se confunde con la norma particular.

- Se recomienda utilizar el término precio de mercado o valor de mercado dentro de la definición del postulado de valuación.
- Dar más énfasis a la sustancia económica.
- Se omitió el nombre del estado de cambios en la situación financiera.
- No se debería tener que explicar el ejercicio de la prudencia.

**NIF A- 3, Necesidades de los Usuarios y Objetivos de la Información Financiera (antes NIF A-2)**

- Se considera que los principales usuarios de los estados financieros son los inversionistas y los acreedores.
- Sería prudente establecer algunos parámetros de lo que debería contener la información financiera distinta a los estados financieros básicos.
- Incluir en el alcance la aclaración respecto a que debería ser aplicable para todo tipo de entidades excepto el sector público.
- Es necesario definir el término “valores implícitos”.
- Enfatizar que los patrocinadores pueden ser de dos tipos: los externos, y los participantes en la creación del ente.
- Considerar que aún cuando en una entidad con propósitos no lucrativos no se distribuyen las utilidades, cuando un socio decide retirarse, tiene derecho a recibir la aportación que haya realizado a la sociedad.
- No se estima apropiado contemplar en esta NIF las razones financieras.

- En la definición de estados financieros, cabría señalar que son preparados a una fecha determinada o por un periodo de tiempo definido. Asimismo dentro de esta definición, se considera más adecuado utilizar la expresión “El propósito general”, en lugar de “El objetivo del propósito general”.
- Definir que se entiende por tasa de interés efectiva.
- En la sección donde se habla de las necesidades de los usuarios, se sugiere incorporar la definición de entidad del Boletín A-2.
- Corregir el texto, ya que los patrocinadores no reciben dividendos ni están interesados en el valor de mercado de sus acciones.
- Considerar en la clasificación del usuario general a los docentes y estudiantes, a los analistas financieros y consultores e incluir dentro de los patrocinadores a los socios, debido a que algunas entidades con propósitos no lucrativos se constituyen como Sociedades Civiles.
- Eliminar el término “backlog”, ya que es recomendable evitar el uso de anglicismos.
- Se sugiere que los nombres de los estados financieros sean congruentes con los mencionados en la NIF A-1.
- Las características cualitativas son tratadas a detalle en otras NIF, por lo que se considera que no es necesario describirlas de forma extensa en el texto.

- Se sugiere precisar a qué se refieren con “valor razonable de la entidad” y “valor contable” para evitar confusiones.
- En la sección de entidades no lucrativas, se debe tomar en cuenta que algunas entidades pueden estar comprometidas a servir en algún sector específico de la economía o sociedad como es el caso de las constituidas al amparo de la Ley Federal Sobre Metrología y Normalización.
- Mantener un orden en los párrafos del Apéndice que presenta las diferencias entre entidades lucrativas y las entidades con propósitos no lucrativos.
- Precisar el hecho de que no todas las entidades con fines no lucrativos reciben donaciones.

**NIF A-4, Características Cualitativas de la Información Financiera**

- El preámbulo es redundante, debido a que el término “cualitativas” se refiere a calidad.
- Se considera que la comprensibilidad es un requisito indispensable incorporado a la relevancia.
- Se sugiere que la comparabilidad sea considerada como una característica primaria.
- La característica de ser Confiable se sustenta, entre otros, en la sustancia económica sobre la forma legal, la representación fiel y la característica de veraz. Se sugiere que la NIF incluya sólo una característica de entre las tres

mencionadas, ya que son sustancialmente lo mismo.

- Se considera que la confiabilidad es una característica inherente a la información cuando está presentada razonablemente y todas las transacciones y eventos que afectan a la entidad han sido reconocidos de acuerdo con PCGA.
- No dejar de lado los eventos legales, indicando que también deberán revelarse los aspectos jurídicos que respaldan las transacciones.
- Utilizar el término “evento económico” en lugar de “fenómeno económico”.
- En la descripción de la característica “Objetiva”, se sugiere eliminar el término “equivocada”, debido a que la información se considera objetiva cuando no es subjetiva o manipulada, o bien es imparcial, y no a que “no se encuentre equivocada”.
- Eliminar el párrafo que habla de que el emisor de normas debe conservar un criterio objetivo, ya que en todo caso debería estar contenido en los objetivos del CINIF.
- Dentro de las características secundarias se consideran redundantes los términos Verificable y Confirmable.
- En la parte que habla acerca de la verificabilidad, se considera que no solamente la comprobación se somete a profesionales especializados e independientes, sino que también puede darse por parte de cualquier interesado.
- Agregar que cuando exista un cambio que afecte la comparabilidad es necesario

- indicarlo claramente y revelar el efecto que produce en la información financiera.
- En la definición de la característica “Oportuna”, eliminar la parte que dice “antes de que éste pierda interés en la misma”.
  - Se considera que la característica de “comprensible” se relaciona más con las características propias del usuario que con las del sistema de información financiera.
  - En la parte que se titula “En atención a aspectos cuantitativos o monto de la partida, se sugiere incluir el párrafo 21 del Boletín A-6.
  - No utilizar el término “reserva” para las cuentas incobrables.
  - Agregar un párrafo donde se mencionen los boletines que quedan derogados al entrar en vigor esta NIF.

#### **NIF A-5, Elementos Básicos de los Estados Financieros**

- Es recomendable incluir comentarios respecto a los términos “ganancia”, “pérdida” y “mantenimiento de capital”.
- Sería conveniente utilizar la palabra “partida” en lugar de la palabra “recursos”.
- Se sugiere modificar la redacción de los elementos de la definición de activo, para evitar confusión con respecto a la valuación de partidas de activo con base en los beneficios económicos fundamentalmente esperados. Y en la parte de “controlados por la entidad”, se propone complementar con los párrafos 26 a 28 del Boletín A-11.
- Se debe hablar de eventos en general y no mencionar eventos económicos.
- Se considera que el párrafo que habla de las características esenciales de los activos es redundante con los conceptos anteriores, por lo que podría eliminarse.
- En el párrafo que se refiere a los tipos de activos, se recomienda que se señale que no es una lista exhaustiva, y en el inciso g) sería conveniente incluir el concepto de representación de capital contable, ya que el patrimonio se refiere únicamente a entidades no lucrativas.
- En la clasificación de los activos, la palabra “disposición” causa confusión, debido a que el beneficio que brindan los activos o recursos no tan sólo se obtiene por la disposición de los mismos.
- Se considera que los activos se deberían clasificar de acuerdo a su finalidad con respecto a la operación.
- En la parte que trata sobre la “Obligación presente y virtualmente ineludible”, se propone eliminar la exigencia moral e incluir la exigencia laboral.
- Sería conveniente vincular el reconocimiento de pasivos con los grados de incertidumbre establecidos en el párrafo 73 de la NIF A-1.
- Se debería utilizar la palabra “probabilidad” en lugar de “posibilidad”.
- Se recomienda agregar la palabra identificable en el inciso b) del párrafo que describe las características esenciales del pasivo.

- Se considera que está mal expresada la oración que dice que las provisiones son una especie de pasivo, sería más correcto decir que las provisiones son un tipo de pasivo.
- Falta hacer el comentario de que la existencia de una contingencia debe divulgarse en notas.
- Dentro de la definición de capital contable es importante que estén identificados los elementos de la definición, conservando las definiciones de los párrafos 41 a 50 del Boletín A-11.
- Las donaciones no necesariamente provienen de los propietarios de la entidad.
- Falta mencionar la prima en venta de acciones.
- En el párrafo 33, la referencia que se hace al párrafo 52 respecto a la utilidad integral acumulada, debería ser al párrafo 54.
- Se considera que la clasificación del patrimonio en las entidades con propósitos no lucrativos, debe ser con base en su restricción.
- Se recomienda hacer la aclaración de que la partida que debe reconocerse al recibir de manera anticipada a la generación del ingreso, una parte o la totalidad de la contraprestación pactada, corresponde a un pasivo.
- Se debería conservar la clasificación de ingresos conforme a los párrafos 69 a 72 del Boletín A-11.
- Falta aclarar que se entiende por egreso.
- Es conveniente incluir el término “pérdida neta” en la definición de utilidad neta.
- Falta definir la utilidad integral.
- Se utiliza equivocadamente la palabra “recursos” por o como sinónimo de “efectivo”.
- Se estima conveniente tratar por separado el estado de cambios en la situación financiera y el flujo de efectivo, dado que ambos parten de bases diferentes y se elaboran con mecánicas distintas.
- Indicar que “la entrada y la salida de recursos en el estado que muestra los cambios en la estructura financiera de la empresa...” es incorrecto, ya que el estado de cambios se prepara con los recursos generados o utilizados en la operación.
- Se sugiere que la forma en que se presenten las definiciones asociadas a los estados financieros no se etiqueten, sino que se traten en general.
- Falta incluir el detalle relativo al estado de variaciones en el capital contable.
- Los cuadros del Apéndice no han sido debidamente referenciados.

**NIF A-8, Supletoriedad (antes NIF A-9)**

- Falta mencionar que al adoptar una norma supletoria, ésta forma parte de los PCGA en México.
- Se podría dar cabida a otros organismos como la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

- Se considera que no es necesario indagar si la norma ha pasado por un proceso de auscultación cuando haya sido emitida por un organismo reconocido en su país de origen.
- Dejar a elección del preparador de información financiera la utilización de las normas del IASB o del FASB alternativamente, daría como resultado una falta de comparabilidad.
- Primero se debe recurrir a las normas emitidas por el IASB, cuando en ésta normatividad no exista solución al problema, se podrán utilizar las normas emitidas por el FASB.
- Convendría precisar qué se entiende por normatividad emitida por el IASB y por el FASB.
- Es excesiva la información que se pide revelar cuando se utilice una norma supletoria.
- Se sugiere incorporar la cuantificación de los efectos iniciales de la aplicación de la norma supletoria.

---

### *Principales puntos de acuerdo de las juntas plenarias del CID sobre la serie NIF A*

El Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del CINIF durante sus juntas plenarias, tomó una serie de decisiones sobre el marco conceptual de las NIF, con base en los comentarios recibidos en la auscultación de las NIF A-1, A-3, A-4, A-5 y A-8; así como derivado del análisis y deliberaciones llevadas a cabo. Como consecuencia de estas decisiones realizó modificaciones en las normas y decidió publicar como proyectos para comentarios finales las NIF que previamente se sometieron a un proceso de auscultación, y como proyectos para auscultación la NIF A-2 *Postulados básicos* y de la NIF A-7 *Conceptos de presentación y revelación*. A continuación se muestran los acuerdos principales que afectaron cada norma.

---

#### **NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera**

##### **Antecedentes**

Durante el año 2004 se emitió un borrador para su auscultación con fecha límite para recibir comentarios el 31 de octubre de 2004. Las cartas recibidas fueron sometidas a un proceso de análisis.

##### **Decisiones finales**

Durante el proceso de deliberación de los comentarios recibidos se tomaron los siguientes acuerdos:

- Se cambió el nombre de esta NIF a *Estructura de las Normas de Información Financiera*, ya que este nuevo nombre va de acuerdo a la tendencia internacional.
- Se decidió cambiar el término imagen fiel por presentación razonable.
- Se concluyó que esta norma debería ser una sinopsis de todo el marco conceptual, por lo que solamente se incluyó un resumen de cada NIF de la serie A y el detalle se dejó en cada norma correspondiente.

- Se incluyeron como postulados básicos la Sustancia económica y la Consistencia (ver NIF A-2).
- Se acordó que las NIF que ya tuvieron un periodo de auscultación, se publiquen como proyectos para comentarios finales por un periodo de 45 días.

##### **Plan inmediato**

Se publicará como proyecto para comentarios finales por un periodo de 45 días, del 15 de abril al 31 de mayo, este proyecto incluye los cambios derivados de la auscultación.

#### **NIF A-2, Postulados básicos (antes NIF A-3)**

##### **Antecedentes**

Esta NIF contiene la explicación de los postulados básicos de la contabilidad, que se encuentran descritos de forma resumida en la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*.

##### **Decisiones finales**

Los puntos de acuerdo relevantes de las juntas plenarias del CID se muestran a continuación:

- El CID decidió invertir el orden de las NIF de postulados básicos y de necesidades de los usuarios y objetivos de la información financiera, debido a que por orden lógico deductivo, deben ir primero los postulados básicos.
- Se segregó la definición de periodo contable en dos; por un lado, asociándola con el postulado de devengación contable debido a que las transacciones, así como las transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a la entidad, deben identificarse con un periodo determinado. Y por el otro con el postulado de asociación de costos y gastos contra ingresos, ya que los ingresos se reconocen en el estado de resultados en el periodo contable en que se devengan, acompañados de los costos y gastos que se incurrieron o consumieron en el proceso de generación de dichos ingresos.
- Se incluyó como postulado a la *Sustancia Económica*; colocándolo en primer lugar y haciendo la mención de que impacta a todos los demás postulados. También se decidió adicionar como postulado a la *Consistencia*.
- Se incluyó la definición del conjunto integrado de recursos dentro del postulado de Entidad Económica.
- Se agregó la explicación de cómo determinar si un negocio está o no en marcha.

#### Plan inmediato

La NIF A-2 saldrá a auscultación durante un periodo de 3 meses, del 15 de abril al 15 de julio, y se esperarán los comentarios para elaborar un documento final.

#### **NIF A-3, Necesidades de los usuarios generales y objetivos de la información financiera (antes NIF A-2)**

##### **Antecedentes**

En el año 2004 se publicó un borrador como NIF A-2 para su auscultación, con fecha límite para recibir comentarios el 15 de diciembre de 2004.

##### **Decisiones finales**

En la fase de análisis de los comentarios recibidos se acordaron los puntos siguientes:

- Se decidió mantener en la misma norma, los enfoques tanto para las entidades lucrativas y las entidades con propósitos no lucrativos, debido a que existen más similitudes que discrepancias entre ellas.
- Se determinó en principio, que aun cuando no existe evidencia de que los objetivos de la información financiera previstos en las NIF, sean inadecuados para la emisión de información financiera de carácter externo por parte de entidades del sector gubernamental, es necesaria la realización de un estudio para definir las características propias de dichas entidades y, con base en ello, definir normatividad contable apropiada. En tanto se establece dicho marco normativo, cualquier entidad que deba acogerse a esta normatividad debe cumplir con todo lo dispuesto en la misma.
- Se acordó acotar en la norma la sección de definición de términos, considerando sólo los que describen a las entidades lucrativas, a las entidades con propósitos no lucrativos y al usuario general; aun cuando, por otra parte se agregó un apéndice con las fórmulas para calcular indicadores financieros.

- Se eliminaron los párrafos que analizaban las características cualitativas de los estados financieros normadas en la NIF A-4.

#### **Plan inmediato**

La NIF A-3 modificada, se publicará como proyecto para comentarios finales por un periodo de 45 días, del 15 de abril al 31 de mayo.

#### **NIF A-4, Características cualitativas de la información financiera**

##### **Antecedentes**

Durante el año 2004 esta NIF se sometió a un proceso de auscultación con fecha límite para recibir comentarios el 15 de diciembre de 2004.

##### **Decisiones finales**

Se analizaron las cartas recibidas y se tomaron diversos acuerdos y decisiones por parte del CID, los principales se describen a continuación:

- Se vinculó la característica de comprensibilidad a la relevancia.
- El concepto de provisionalidad se movió a la NIF A-2 *Postulados Básicos* dentro del postulado de devengación contable.
- La importancia relativa se asoció a la característica primaria de relevancia.
- Se concluyó que la oportunidad es restricción.
- Se cambió el nombre de la característica cualitativa de “revelación suficiente” por el de “información suficiente”.
- Se cambió el nombre de “equilibrio entre costo y beneficio” por el de “relación entre costo y beneficio”, para evitar que se confunda con el equilibrio entre todas las características cualitativas.

- Se reubicó el concepto de *presentación razonable*, para quedar establecido en la NIF A-1 *Estructura de las Normas de Información Financiera*.

#### **Plan inmediato**

Se publicará como proyecto para comentarios finales por un periodo de 45 días, del 15 de abril al 31 de mayo. Una vez recibidos los comentarios se realizarán las modificaciones finales y se emitirá un documento definitivo.

#### **NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros**

##### **Antecedentes**

Durante el año 2004 se publicó un borrador para su auscultación con fecha límite para recibir comentarios el 15 de diciembre de 2004.

##### **Decisiones finales**

Con base en los comentarios recibidos se realizó un proceso de análisis y se tomaron diversos acuerdos y decisiones en el CID; los principales se describen a continuación:

- Se precisaron las definiciones de activo y pasivo.
- Se agregó la clasificación de activos y pasivos en monetarios y no monetarios.
- Se acordó redefinir el capital contable como el valor residual de los activos, después de deducir los pasivos, e incluir el concepto de mantenimiento de capital manifestando la preferencia por el mantenimiento financiero del capital.
- Se decidió que la clasificación de ingresos en ordinarios y no ordinarios es la más adecuada. Se decidió modificar los párrafos referentes a la

ganancia y a la pérdida, para dejar claro que la ganancia corresponde a los ingresos no ordinarios y la pérdida a los gastos no ordinarios.

- Se adicionó el tema relativo al Estado de Variaciones en el Capital Contable donde se incluyeron como elementos básicos los movimientos de propietarios y las reservas, además de la utilidad y pérdida integral.
- Se acordó incluir la definición de partidas integrales y mencionar en la norma que deben reciclarse; es decir, que deben reconocerse en el estado de resultados conforme se realicen.
- Se adicionó el apéndice B, el cual contiene un cuadro de equivalencias de la clasificación de ingresos y gastos entre el Boletín A-7 *Comparabilidad* y la NIF A-5.

#### **Plan inmediato**

Se publicará esta NIF como proyecto para comentarios finales por un periodo de 45 días, del 15 de abril al 31 de mayo. Posteriormente se revisarán los nuevos comentarios y se elaborará un documento final.

#### **NIF A-6, *Conceptos de valuación***

##### **Antecedentes**

Esta NIF define los conceptos básicos de valuación que forman parte de las normas particulares y establece los criterios generales que deben utilizarse en la valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior, de transacciones, transformaciones internas y eventos que afectan económicamente a una entidad.

#### **Decisiones finales**

Durante las juntas plenarias realizadas por el CID se tomaron diversos acuerdos y decisiones sobre el contenido de la norma, los principales se describen a continuación:

- Se propuso que el objetivo de la norma sea definir los conceptos de valuación y establecer las bases para el reconocimiento inicial y posterior.
- Se clasificaron los conceptos de valor en valores de entrada y de salida.
- Se incluyó en la NIF un apéndice con un cuadro sinóptico que asocia los conceptos de valor, es decir, se establecieron conceptos básicos y los demás se asociaron a ellos.
- El valor razonable se dejó como corolario.
- Se acordó incorporar un apéndice que sin ser normativo describa los elementos que deben considerarse en la determinación de los principales conceptos de valuación.
- Asimismo, se estableció adicionar una serie de ejemplos ilustrativos que aclaren el contenido de la norma sobre los conceptos de valor razonable (considerando un enfoque de valor presente), valor específico de la entidad, costos incrementales, valor presente esperado y valor presente estimado.

#### **Plan inmediato**

Esta norma se publicará próximamente para su auscultación y se esperarán los comentarios para realizar las modificaciones finales y emitir un documento definitivo.

### **NIF A-7, Conceptos de presentación y revelación**

#### **Antecedentes**

Esta NIF establece las normas generales para la presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas.

#### **Decisiones finales**

En las juntas plenarios realizadas por el CID se tomaron diversos acuerdos y decisiones sobre el contenido de la norma; los principales se describen a continuación:

- Se crearon dos apartados en la norma, tratando primero lo referente a la presentación y después la revelación.
- Se decidió que el nombre de la NIF sea "Conceptos de presentación y revelación".
- Un cambio importante con respecto a la normatividad anterior, es que ahora se obliga a presentar los estados financieros en forma comparativa, por lo menos con el periodo anterior.
- Se incorporaron a la norma requisitos de revelaciones en notas, sobre la naturaleza de las operaciones de la empresa, así como sus principales actividades.
- Se incorporó la definición de ciclo operativo.

#### **Plan inmediato**

Se publicará un proyecto para su auscultación, del 15 de abril al 15 de julio. Se modificará conforme a los comentarios recibidos y se emitirá un documento definitivo.

### **NIF A-8, Supletoriedad (antes NIF A-9)**

#### **Antecedentes**

Durante el año 2004 se emitió un borrador como NIF A-9 para su auscultación, con fecha límite para recibir comentarios el 31 de octubre de 2004. Las cartas recibidas fueron sometidas a un proceso de análisis.

#### **Decisiones finales**

Durante el proceso de deliberación sobre los comentarios recibidos se tomaron los siguientes acuerdos:

- Se estableció la jerarquía para la aplicación supletoria de normas, colocando sólo al IASB, como primera opción.
- Se agregó un nuevo espacio denominado "Otra supletoriedad no obligatoria", donde se da la opción de utilizar algún otro esquema normativo como supletorio, cuando en las NIIF no exista norma supletoria.
- Se acordó no emitir una lista de normatividad supletoria, debido a que estaría en constante cambio, además de que a la fecha es mínima.

#### **Plan inmediato**

Se publicará como proyecto para comentarios finales por un periodo de 45 días, del 15 de abril al 31 de mayo. Se esperarán los comentarios para realizar las modificaciones finales y emitir los documentos definitivos.

## INTERNACIONAL

### Emisión de nueva normatividad

El International Accounting Standards Board (IASB) emitió la NIIF 6, *Exploración para la Evaluación de Recursos Minerales* que entrará en vigor el 1° de enero de 2006; la IFRIC 2, *Acciones e instrumentos similares de miembros de cooperativas*, que entró en vigor el 1° de enero de 2005; la IFRIC 3, *Derechos de emisión*, que será obligatoria para periodos anuales que comiencen el 1° de marzo de 2005 o después; y la IFRIC 4, *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*, que entrará en vigor a partir de enero de 2006. Debido a la importancia que tiene esta normatividad para la emisión de muchas NIF, a continuación se presentan los puntos principales de estos documentos.

### NIIF 6, *Exploración para la Evaluación de Recursos Minerales*

#### Introducción

#### Razones para emitir la NIIF

El IASB decidió desarrollar una NIIF sobre exploración para la evaluación de recursos minerales debido a que:

- a) no existía una NIIF que contuviera específicamente el tratamiento contable para esas actividades y éstas se encuentran excluidas del alcance de la NIC 38, *Activos Intangibles*. Además, los derechos sobre minerales y los recursos minerales como aceite, gas natural y recursos similares que son no renovables, están excluidos del alcance de la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*. Como consecuencia, la entidad debía determinar su política contable para la exploración y evaluación de recursos minerales en concordancia con los párrafos 10-12 de la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en estimaciones contables y errores*;
- b) existen diferentes puntos de vista acerca de cómo deben contabilizarse los gastos en exploración y evaluación de acuerdo a las NIIF;

- c) las prácticas contables utilizadas para activos de exploración y evaluación, bajo los requerimientos de otros cuerpos de normas son diversos y, a menudo, difieren de las prácticas en otros sectores para gastos que tal vez pudieran considerarse análogas (por ejemplo, prácticas contables para los costos de investigación y desarrollo de acuerdo a la NIC 38);
- d) los gastos de exploración y evaluación son significativos en las entidades que desempeñan actividades extractivas; y
- e) un número creciente de entidades que incurren en gastos de exploración y evaluación presentan sus estados financieros de acuerdo con las NIIF, y muchos más están esperando hacerlo a partir de 2005.

La organización predecesora del IASB, el IASC, estableció un comité directivo en 1998 para llevar a cabo el trabajo inicial en el desarrollo de Normas de Información Financiera para entidades inmersas en las actividades extractivas. En noviembre de 2000 este comité publicó un documento para discusión sobre industrias extractivas.

Los objetivos del IASB para esta fase inicial del proyecto de actividades extractivas son:

- a) realizar mejoras a las prácticas contables para los gastos en exploración y evaluación, sin que cambios mayores pudieran revertirlas cuando el IASB realice una revisión integral de prácticas contables usadas por entidades que están envueltas en la exploración para la evaluación de recursos minerales;
- b) especificar las circunstancias en las que las entidades que reconocen activos de exploración y evaluación de recursos minerales (activos de exploración y evaluación), deban someter esos activos a pruebas de deterioro de acuerdo con la NIC 36, *Deterioro de Activos*; y
- c) requerir a las entidades involucradas en la exploración y evaluación de recursos minerales revelar información acerca de los activos de exploración y evaluación; así como, el nivel en el cual esos activos son sometidos a pruebas de deterioro y cualquier pérdida por deterioro reconocida.

#### Características principales de la NIIF

- a) permite a una entidad desarrollar una política contable para activos de exploración y evaluación sin considerar específicamente los requerimientos de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8. De esta manera, una entidad que adopte la NIIF 6 puede continuar utilizando las políticas contables aplicadas inmediatamente antes de la adopción de la NIIF. Esto incluye continuar usando prácticas de reconocimiento y valuación que son parte de dichas políticas contables;
- b) requiere que las entidades reconozcan los activos de exploración y evaluación para realizar pruebas de deterioro en esos activos cuando los factores y las circunstancias

sugieran que su valor en libros puede exceder su monto recuperable; y

- c) cambie el reconocimiento de deterioro en relación con la NIC 36, pero valuando el deterioro de acuerdo con esa norma, una vez que se ha identificado un indicio de deterioro.

#### Valuación al reconocimiento

Los activos de exploración y evaluación deben ser valuados a su costo.

Los siguientes son ejemplos de gastos que deben ser incluidos en la valuación inicial de activos de exploración y evaluación (la lista no es limitativa):

- a) adquisición de derechos para exploración,
- b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos,
- c) excavación exploratoria,
- d) barrenación,
- e) muestreo, y
- f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

#### Valuación después del reconocimiento inicial

Después del reconocimiento inicial, una entidad debe aplicar ya sea el modelo de costo o el modelo de revaluación a los activos de exploración y evaluación. Si el modelo de revaluación es aplicado (ya sea aplicando la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo* o el modelo de la NIC 38), éste debe ser consistente con la clasificación de los activos.

#### Cambios en políticas contables

La entidad debe cambiar sus políticas contables para gastos de exploración y evaluación si el cambio provoca que los estados financieros sean más relevantes para la toma de decisiones económicas de los usuarios, y no menos confiables, o más confiables, y no menos relevantes, para esas necesidades.

La entidad debe juzgar la relevancia y confiabilidad usando los criterios contenidos en la NIC 8.

La entidad debe clasificar los activos de exploración y evaluación como tangibles o intangibles de acuerdo a la naturaleza de los activos adquiridos y aplicar esta clasificación consistentemente.

### **Reclasificación de los activos de exploración y evaluación**

Un activo de exploración y evaluación dejará de serlo cuando la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de extraer un recurso mineral sean demostrables. Los activos de exploración y evaluación deben someterse a pruebas de deterioro, y cualquier pérdida por deterioro debe ser reconocida, antes de la reclasificación.

Los activos de exploración y evaluación deben someterse a pruebas de deterioro cuando los factores y circunstancias sugieran que el valor en libros de éstos, puede exceder su monto recuperable. Cuando así sea, la entidad debe valuar, presentar y revelar cualquier pérdida por deterioro resultante de acuerdo a la NIC 36.

Uno o más de los siguientes factores y circunstancias indican que una entidad debe someter a pruebas de deterioro sus activos de exploración y evaluación (la lista no es limitativa):

- a) el periodo en el cual la entidad tiene el derecho a llevar a cabo exploración en el área específica ha expirado durante el periodo o caducará en un futuro cercano, y no se espera que se pueda renovar;
- b) se tienen gastos substanciales en exploración y evaluación adicionales en el área específica, que no estaban presupuestados o planeados;
- c) la exploración y evaluación de recursos minerales en el área específica no han

conducido al descubrimiento de cantidades de recursos minerales viables comercialmente y, la entidad ha decidido discontinuar dichas actividades en el área específica; y

- d) existen datos suficientes que indican que, a pesar de que es posible que exista una veta viable en el área específica, el valor en libros de los activos de exploración y evaluación es poco probable que se recupere totalmente, ya sea por un descubrimiento exitoso o por venta.

En cualquier caso, o casos similares, la entidad debe llevar a cabo una prueba de deterioro de acuerdo a la NIC 36. Cualquier pérdida por deterioro es reconocida como gasto de acuerdo con la NIC 36.

La entidad debe determinar una política contable para asignar los activos de exploración y evaluación a una unidad generadora de efectivo o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, con el propósito de que esos activos se puedan someter a pruebas de deterioro.

### **Revelación**

La entidad debe revelar información que identifique y explique los montos reconocidos en los estados financieros, producto de la exploración y la evaluación de recursos minerales.

La entidad, en adición, debe revelar:

- a) sus políticas contables para gastos de exploración y evaluación, incluyendo el reconocimiento de activos de exploración y evaluación; y
- b) los montos de los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como, los flujos de efectivo por actividades de operación e inversión que

surgen de la exploración y evaluación de recursos minerales.

#### **Vigencia**

La entidad debe aplicar esta NIIF para periodos que comiencen el 1° de enero de 2006 o posteriores. Se recomienda su aplicación anticipada. Si cualquier entidad aplica la NIIF en un periodo anterior al 1° de enero de 2006, debe revelar ese hecho

### **IFRIC 2, Acciones e instrumentos similares de miembros de cooperativas**

Las cooperativas y otras entidades similares están formadas por grupos de personas que buscan responsabilizarse por necesidades económicas o sociales comunes. Las leyes nacionales normalmente definen a una cooperativa como una sociedad que busca promover el progreso económico de sus miembros normalmente operada como negocio conjunto.

#### **Alcance**

Esta interpretación es aplicable a instrumentos financieros establecidos dentro del alcance de la NIC 32, *Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación*, incluyendo aquéllos emitidos para los miembros de las cooperativas que ponen en evidencia su participación en la entidad. Esta interpretación no es aplicable a instrumentos financieros que tengan o puedan tener como subyacentes los propios instrumentos de capital de la entidad.

#### **Punto central**

Muchos instrumentos financieros, incluyendo las acciones de los miembros de cooperativas, tienen características de capital, considerando

también los derechos de voto y derechos de participación en las distribuciones de dividendos. Algunos instrumentos financieros dan a su tenedor el derecho a pedir la redención o amortización en efectivo u otro activo financiero, pero pueden incluir o ser sujetos a límites en los que se establezca si los instrumentos financieros van a ser redimidos. La cuestión a debate es: ¿Cómo deben ser evaluados esos términos de redención al determinar si los instrumentos financieros deben ser clasificados como pasivo o capital?

#### **Resumen**

El derecho contractual del tenedor de un instrumento financiero (incluyendo las acciones de miembros de cooperativas) a pedir la redención, por sí mismo no indica que el instrumento financiero debe ser clasificado como un pasivo financiero. Más bien, la entidad debe considerar todos los términos y condiciones del instrumento financiero al determinar su clasificación como pasivo financiero o capital. Esos términos y condiciones incluyen leyes locales importantes, regulaciones y los estatutos de gobierno que le aplican a la entidad, vigentes en la fecha de la clasificación.

Las acciones de los miembros que se van a clasificar como capital, si los miembros no tienen derecho a pedir el reembolso, se clasifican como capital si cualquiera de las condiciones descritas en los dos párrafos siguientes se presenta. Las cuentas de cheques, incluyendo las cuentas corrientes, cuentas de depósito (ahorro) y contratos similares que surgen cuando los miembros actúan como clientes, son pasivos financieros de la entidad.

Las acciones de los miembros se clasifican como capital si la entidad tiene el derecho incondicional para rechazar su redención.

La ley local, así como la regulación o los estatutos aplicables a la entidad pueden imponer varios tipos de prohibiciones para la redención de acciones de los miembros; por ejemplo, prohibiciones incondicionales o prohibiciones basadas en criterios de liquidez. Si la redención es de prohibición incondicional por una ley local, regulación o los estatutos aplicables a la entidad, las acciones de los miembros se clasifican como capital. De cualquier forma, las reglas en la ley local, regulación o estatutos aplicables a la entidad que prohíban la redención, sólo si las condiciones –como restricciones de liquidez- son cumplidas (o no son cumplidas) no conllevan a que las acciones de los miembros sean capital.

Una prohibición incondicional puede ser absoluta, en la que todas las redenciones están prohibidas, o puede ser parcial, en la cual se prohíba la redención si ésta puede causar que el número de acciones de los miembros o que el capital contribuido se disminuya por debajo de un nivel especificado.

Las acciones de los miembros que exceden la prohibición de la redención se clasifican como pasivos, a menos que la entidad tenga el derecho incondicional de rechazar la redención. En algunos casos, el número de acciones o el monto de capital contribuido sujeto a la prohibición de redención pueden cambiar con el paso del tiempo. Estos cambios conducen a realizar traspasos entre montos clasificados como pasivos financieros y como capital.

En el reconocimiento inicial, la entidad debe valorar su pasivo financiero a valor razonable. En el caso de acciones de miembros que tienen la

opción de redención, la entidad determina el valor razonable del pasivo financiero redimible, en un monto no menor al máximo pagable bajo las reglas de redención de sus estatutos o de la ley aplicable descontándolo a partir de la primera fecha que el monto pueda requerirse para el pago.

Como se requiere en el párrafo 35 de la NIC 32, las distribuciones hechas a tenedores de instrumentos de capital, son reconocidas directamente en el capital, netas de cualquier beneficio fiscal. Los intereses, dividendos y otros ingresos relativos a los instrumentos financieros clasificados como pasivos financieros son gastos, independientemente de si dichos montos pagados, son legalmente dividendos, intereses u otro.

#### **Revelación requerida**

Cuando un cambio en la prohibición de reembolso conlleve a un traspaso entre pasivos financieros y capital, la entidad debe revelar de forma separada el monto, periodicidad y motivo del traspaso.

#### **Vigencia**

La fecha de entrada en vigor y los requisitos de transición de esta interpretación son los mismos que los establecidos para la NIC 32 (revisada en 2003). La entidad debe aplicarlos para periodos que comiencen el 1° de enero de 2005 o después. Si una entidad aplica esta interpretación en un periodo anterior a la fecha indicada, deberá revelar este hecho. Esta interpretación debe ser aplicada de forma retrospectiva.

### IFRIC 3, *Derechos de emisión*

Esta interpretación trata sobre la contabilización de un esquema de derechos de emisión “topados y negociados”. Este esquema normalmente tiene las siguientes características:

- a) a la entidad participante en el esquema (participante) se le fija un objetivo para reducir sus emisiones a un nivel especificado (tope o límite superior). El gobierno o una agencia del gobierno emite para el participante permisos o derechos en cantidad igual al tope que se le asignó. Los permisos pueden emitirse sin cargos, o los participantes pueden pagar al gobierno por ellos;
- b) el esquema opera por periodos de cumplimiento definidos (a menudo anuales). Usualmente, los permisos para un periodo de cumplimiento son emitidos para cada participante al inicio del periodo. Las emisiones reales son normalmente verificadas después de que termina el periodo en cuestión;
- c) los participantes son libres para comprar y vender permisos. De tal manera que un participante tiene tres opciones:
  - puede limitar sus emisiones a su tope,
  - puede reducir sus emisiones para estar bajo su tope y vender los permisos que no requiera, o
  - puede producir emisiones excediendo su tope, en este caso, debe comprar permisos adicionales para el exceso de emisiones y/o incurrir en una penalización.

Un participante puede también vender algunos o incluso todos sus permisos, en la

expectativa de que después deberá comprar permisos en cantidad igual a sus emisiones reales.

- d) al final del periodo de cumplimiento (más cualquier periodo de conciliación adicional, durante el cual las emisiones reales son verificadas y los participantes pueden emprender cualquier negociación adicional necesaria para asegurar que poseen suficientes permisos para cubrir sus emisiones reales), el participante debe entregar igual número de permisos iguales que sus emisiones reales. Si un participante no entrega suficientes permisos, incurrirá en una penalización (y normalmente deberá entregar el déficit en el futuro). La penalización puede tomar diferentes formas, incluyendo pagos en efectivo, reducciones en los permisos emitidos para los participantes en periodos subsecuentes, y restricciones en las operaciones de los participantes;
- e) en algunos esquemas, permisos inusuales pueden ser transferidos para ser usados contra futuras emisiones, ya sea en el esquema actual o en algunos casos, en esquemas subsecuentes; y
- f) el esquema provee a los agentes de bolsa u otros intermediarios; por ejemplo, entidades que compran y venden permisos de los participantes en el esquema. La presencia de estos agentes de bolsa puede promover un mercado activo de permisos como se define en la NIC 38, *Activos Intangibles*.

#### Alcance

Esta interpretación se ocupa de la contabilidad de un participante en un esquema de “tope y negociación” operacional. No trata sobre la compra de permisos por entidades que todavía

no son sujetos de tal esquema, pero que esperan serlo en el futuro. Tampoco contiene el tratamiento contable para ser adoptado por los agentes de bolsa o los intermediarios a quienes no se les emiten los permisos.

#### Punto Central

Los tópicos de los que se ocupa esta interpretación son:

- a) decidir si un esquema de “tope y negociación” da lugar a:
  - I. un activo o pasivo neto,
  - II. ¿un activo (mantenido para los permisos) y un pasivo, ingreso diferido y/o ingreso?
- b) si un activo es reconocido, ¿cuál es la naturaleza de ese activo?; y
- c) si un pasivo, ingreso diferido y/o ingreso es reconocido, ¿cuál es su naturaleza y cómo debe valuarse?

#### Resumen

Un esquema de “tope y negociación” da lugar a:

- a) un activo mantenido para permisos,
- b) un subsidio gubernamental, y
- c) un pasivo por la obligación de entregar permisos en igual cantidad a las emisiones que se han realizado.

Esto no da lugar a un activo o pasivo neto.

Los permisos, ya sean emitidos por el gobierno o comprados, son activos intangibles que se deben contabilizar de acuerdo a la NIC 38. Los permisos que son emitidos en menos de su valor razonable debe ser valuados inicialmente a su valor razonable.

Cuando los permisos son emitidos a menos de su valor razonable, la diferencia entre el monto

pagado y el valor razonable corresponde a un subsidio gubernamental que está dentro del alcance de la NIC 20, *Contabilidad para Subsidios Gubernamentales e Información a Revelar*. Inicialmente el subsidio debe reconocerse como un ingreso diferido en el balance general y, subsecuentemente, reconocerse como ingreso de forma sistemática durante el periodo de cumplimiento, sin importar si los permisos se mantuvieron o vendieron.

Mientras son hechas las emisiones, un pasivo es reconocido por la obligación de entregar permisos en igual número a las emisiones reales. Este pasivo es una provisión que está dentro del alcance de la NIC 37, *Provisiones y Pasivos y Activos Contingentes*. Debe valuarse conforme a la mejor estimación del gasto requerido para colocar la obligación presente en la fecha del balance general.

Éste será generalmente el precio de mercado del número de permisos requeridos para cubrir las emisiones hechas a la fecha del balance general.

La existencia de requerimientos en un esquema de emisión de derechos puede causar una reducción en los flujos de efectivo que se espera que generen ciertos activos. Esa reducción es una indicación de que esos activos deben someterse a pruebas de deterioro de acuerdo a las NIC 36, *Deterioro de Activos*.

#### Vigencia

La entidad debe aplicar esta interpretación para los periodos anuales que comiencen el 1° de marzo de 2005 o posteriores. Se recomienda su adopción anticipada. Si una entidad aplica esta interpretación en un periodo que comience antes

del 1° de marzo de 2005, deberá revelar este hecho.

### Transición

Los cambios en políticas contables deben contabilizarse de acuerdo a los requerimientos de transición de la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones y Errores*.

### IFRIC 4, *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*

Una entidad puede concertar un acuerdo, que contenga una transacción o una serie de transacciones relacionadas, que no toman la forma legal de un arrendamiento, pero conceden el derecho para usar un activo (por ejemplo, propiedades, planta o equipo) en respuesta de un pago o una serie de pagos. Ejemplos de acuerdos en los que una entidad (proveedor) puede conceder el derecho de usar un activo a otra entidad (comprador), a menudo en conjunto con servicios relacionados, incluyen:

- Contratos de servicios externos (outsourcing),
- Contratos en la industria de telecomunicaciones, en los que los proveedores de capacidad en red intervienen en contratos para proveer a los compradores los derechos de capacidad, y
- Contratos de “Tomar o pagar” y contratos similares, en los que los compradores deben realizar pagos especificados, sin importar si reciben los productos o servicios contratados (por ejemplo, un contrato de “tomar o pagar” para adquirir substancialmente toda la producción del generador de energía de un proveedor).

Esta interpretación proporciona los lineamientos para determinar si los acuerdos son, o contienen, arrendamientos que deberían ser contabilizados de acuerdo a la NIC 17, *Arrendamientos*. No proporciona lineamientos para determinar como un arrendamiento debe clasificarse bajo esa norma.

En algunos contratos, el activo subyacente sujeto del arrendamiento, es una porción de un activo más grande. Esta interpretación no precisa cómo determinar cuándo una porción de un activo más grande es el activo subyacente con la finalidad de aplicar la NIC 17. Sin embargo, los contratos en los que el activo subyacente pudiera representar una unidad de la cuenta, ya sea en la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo* o en la NIC 38, *Activos Intangibles*, están dentro del alcance de esta interpretación.

### Alcance

Esta interpretación no aplica a contratos que sean, o contengan, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17.

### Puntos Centrales

Los temas tratados en esta interpretación son:

- a) cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento definido de acuerdo a la NIC 17,
- b) cuándo la valoración o revaloración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento debe hacerse, y
- c) si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, cómo deben separarse los pagos para el arrendamiento de los pagos para cualquier otro elemento dentro del acuerdo.

**Resumen****Determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento**

La determinación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento debe estar basada en la sustancia del acuerdo y requiere una valoración de si:

- a) el cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo especificado o activos, y
- b) el acuerdo otorga un derecho de usar el activo

**El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo especificado**

Aunque el activo especificado pueda ser explícitamente identificado en un acuerdo, no es sujeto de un arrendamiento si el cumplimiento del acuerdo no depende del uso del activo especificado. Por ejemplo, si el proveedor está obligado a entregar una cantidad especificada de bienes o servicios y, tiene el derecho y capacidad para proveer esos bienes o servicios usando otros activos no especificados en el acuerdo; entonces, el cumplimiento del acuerdo no es dependiente del activo especificado y el acuerdo no contiene un arrendamiento. Una obligación garantizada, que permite o requiere la sustitución por el mismo activo o por activos similares, cuando el activo especificado no está operando adecuadamente, no excluye su tratamiento como arrendamiento. En adición, una cláusula contractual (contingente o de otra forma) que permite o requiere al proveedor sustituir otros activos por cualquier razón en una fecha determinada o posterior, no excluye su tratamiento como arrendamiento, antes de la fecha de sustitución.

Un activo ha sido implícitamente especificado si, por ejemplo, el proveedor posee o renta sólo un activo con el que se da cumplimiento a la obligación y, no es económicamente factible o práctico para el

proveedor cumplir con su obligación mediante el uso de activos alternativos.

**El acuerdo concede el derecho de usar el activo**

Un acuerdo concede el derecho de usar el activo, si otorga al comprador (arrendatario) el derecho de usar el activo subyacente. El derecho de controlar el uso del activo subyacente es otorgado, si cualquiera de las siguientes condiciones se cumple:

- a) el comprador tiene la capacidad o derecho para operar el activo o dirigir a otros para operar el activo en la forma que él determine, mientras que obtiene o controla un monto significativo de la producción u otra utilidad del activo;
- b) el comprador tiene la capacidad o derecho para controlar el acceso físico al activo subyacente, mientras que obtiene o controla un monto significativo de la producción u otra utilidad del activo; y
- c) los hechos y circunstancias indican que es poco probable que una o más partes diferentes al comprador, tomarán un monto significativo de la producción u otra utilidad que se produciría o generaría por el activo, durante el periodo del acuerdo, así como, el precio que el comprador pagará por el producto no está fijado contractualmente por unidad de producción, ni es igual al precio actual de mercado por unidad producida, al momento de entrega del producto.

**Valoración o revaloración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento**

La valoración de si un acuerdo contiene un arrendamiento debe ser realizada al inicio del acuerdo, siendo anterior a la fecha del acuerdo y a la fecha de compromiso entre las partes con los términos principales del acuerdo, con base en todos los hechos y circunstancias. Una revaloración de si el acuerdo contiene un arrendamiento después del

inicio debe realizarse sólo si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- a) hay un cambio en los términos contractuales, a menos que el cambio sólo renueve o extienda el acuerdo;
- b) una opción de renovación es ejercida o una extensión es acordada, a menos que el periodo de renovación o extensión haya sido inicialmente incluido en el periodo del arrendamiento de acuerdo al párrafo 4 de la NIC 17. Una renovación o extensión del acuerdo que no incluya modificación a ninguno de los términos del acuerdo original antes del final del periodo del acuerdo original, debe ser evaluada bajo los párrafos que tratan sobre la “Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento”, sólo con respecto a la renovación o extensión del periodo;
- c) hay un cambio en la determinación de si el cumplimiento depende de un activo especificado; y
- d) hay un cambio sustancial en el activo, por ejemplo un cambio físico sustancial a la propiedad, planta y equipo.

La revaloración de un acuerdo debe estar basada en los hechos y circunstancias en esa fecha, incluyendo el tiempo restante del acuerdo. Los cambios en la estimación (por ejemplo, el monto estimado de producción para entregar al comprador o a los compradores potenciales) no desencadenarán una revaloración. Si un acuerdo es revalorado y se determina que contiene un arrendamiento (o no contiene un arrendamiento), la normatividad para un arrendamiento debe aplicarse (o cesar de aplicarse) para:

- los casos de a), c) o d), cuando el cambio en las circunstancias que da lugar a la revaloración ocurre,

- el caso de b), el inicio de la renovación o extensión del periodo.

#### **Separación de los pagos para el arrendamiento de otros pagos**

Si un acuerdo contiene un arrendamiento, las partes del acuerdo deben aplicar los requerimientos de la NIC 17, al elemento arrendado en el acuerdo, a menos que esté exento de esos requerimientos de acuerdo al párrafo 2 de la NIC 17. En consecuencia, si un acuerdo contiene un arrendamiento, ese arrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo, de acuerdo a los párrafos 7 al 19 de la NIC 17. Otros elementos del acuerdo que no están dentro del alcance de la NIC 17, deben ser reconocidos de acuerdo a otras normas.

Para el propósito de aplicar los requerimientos de la NIC 17, los pagos y cualquier otra consideración requerida por el acuerdo, deben estar separadas al inicio del acuerdo o después de la revaloración del acuerdo, en aquellas relativas al arrendamiento y en aquellas relacionadas a otros elementos, en base a sus valores razonables relativos. Los pagos mínimos en el arrendamiento, definidos conforme al párrafo 4 de la NIC 17, incluyen solamente los pagos para el arrendamiento (por ejemplo, el derecho a usar ese activo) y excluyen los pagos para otros elementos en el acuerdo (por ejemplo, para los servicios y el costo de los insumos).

En algunos casos, separar los pagos para el arrendamiento de los pagos para otros elementos en el acuerdo requerirá al comprador usar una técnica de valuación. Por ejemplo, un comprador puede estimar los pagos del arrendamiento con referencia a un acuerdo de arrendamiento para un activo comparable que no contenga otros elementos, o estimando los pagos para los otros elementos en el acuerdo con referencia a acuerdos

similares y deduciendo estos pagos del total de pagos bajo el acuerdo.

Si un comprador concluye que es impráctico separar los pagos confiablemente, se debe:

- a) en el caso de un arrendamiento financiero, reconocer un activo y un pasivo en un monto igual al valor razonable del activo subyacente que fue identificado como sujeto del arrendamiento. Subsecuentemente, el pasivo debe ser reducido en el mismo monto que los pagos realizados, y se debe reconocer un interés imputado en el pasivo, usando la tasa de interés incremental del préstamo del comprador; y
- b) en el caso de un arrendamiento operativo, se deben tratar todos los pagos como si fueran para el arrendamiento, con el propósito de cumplir con los requerimientos de revelación de la NIC 17, pero se debe:
  - i) revelar esos pagos en forma separada de los pagos mínimos de arrendamiento de otros acuerdos que no incluyan pagos para elementos que no sean del arrendamiento, y
  - ii) establecer que los pagos revelados también incluyen pagos de otros elementos que no son del arrendamiento.

#### **Vigencia**

La entidad debe aplicar esta interpretación para periodos anuales que comiencen el 1° de enero de 2006 o posteriores. Se recomienda su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta interpretación en un periodo anterior al 1° de enero de 2006, debe revelarse ese hecho.

#### **Transición**

La NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores* especifica cómo es que una entidad debe aplicar un cambio en una política contable resultante de la aplicación inicial de una interpretación. La entidad no está obligada a cumplir esos requerimientos la primera vez que aplique esta interpretación. Si una entidad utiliza esta exención debe aplicar los párrafos que tratan sobre la "Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento", para contratos existentes al inicio del periodo más antiguo con el que se presenta información comparativa bajo NIIF, en base a los hechos y circunstancias existentes al inicio de ese periodo.

---

*Lista de Integrantes del CID*

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes	Director
C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz	Investigador líder
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno	Investigador líder
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges	Investigador líder
C.P. y M.I.A. Denise Gómez Soto	Investigador líder
C.P. José Covarrubias Martínez	Investigador gerente de proyecto
C.P. Isabel Garza Rodríguez	Investigador asistente