

Reporte Técnico del CID

No. 03-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

Bases para Conclusiones del Marco Conceptual

Se presenta un resumen de las bases para conclusiones correspondientes a las ocho Normas de Información Financiera que integran el Marco Conceptual (véase pág. 3).

Necesidad de realizar un documento de bases para conclusiones y de un proceso de Auscultación

Se describe la razón por la cual debe realizarse un proceso de auscultación y por la que deben presentarse, a los distintos usuarios de la información financiera, las bases para alcanzar ciertas conclusiones en el desarrollo de las NIF. Asimismo, se presenta un resumen de los principales pasos a seguir durante un proceso de auscultación (véase pág. 16).

INTERNACIONAL

Respuesta a documentos para comentarios del IASB

Se presenta un resumen de los puntos principales contenidos en los documentos para comentarios publicados por el International Accounting Standards Board (IASB), acerca del rol de los emisores de normatividad contable alrededor del mundo y de las propuestas sobre posibles modificaciones a los requisitos de reconocimiento contable para PYMES. Asimismo, se describen las respuestas enviadas por parte del CINIF (véase pág. 18).

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 por el Consejo Emisor. El Consejo Emisor está integrado por investigadores del CID que tienen voz y voto para la aprobación de Normas de Información Financiera (NIF) e Interpretaciones a las mismas (INIF). Todas las conclusiones aquí vertidas tienen un carácter de tentativas y pueden ser modificadas en sesiones futuras del Consejo Emisor. Las decisiones tentativas pueden ser incluidas en un Borrador para Discusión de proyecto de NIF o INIF para recibir comentarios, siempre y cuando se considere pertinente y exista una petición formal por parte del Consejo Emisor. Las decisiones incluidas en un Borrador para Discusión pueden ser (y normalmente lo son) modificadas después de debates en el seno del Consejo Emisor, 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 INIF 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 ínter organizacional y no para su venta o diseminación, así como, que el documento lleve en adición, por cada copia, la siguiente leyenda “Derechos de autor © 2005 reservados 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, piso 11
Fracc. Bosques de las Lomas
C. P. 11700, México, D. F.



NACIONAL

Bases para Conclusiones del Marco Conceptual

El CINIF estableció como prioritario realizar una revisión del Marco Conceptual (MC) mexicano para convergir con la normatividad internacional emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB). Por tanto, se dio a la tarea de revisar y ampliar los fundamentos conceptuales que rigen la elaboración de información financiera, adecuándolos al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, emitido por el IASB. El resultado de este esfuerzo culminó en la emisión del MC, conformado por ocho normas que integran la serie NIF A de Normas de Información Financiera. Dichas normas fueron sujetas a auscultación en distintos periodos, recibiendo un gran volumen de comentarios. A continuación presentamos un resumen de las bases para conclusiones más relevantes a las que llegó el CINIF en la elaboración de la serie NIF A, tomando como referencia los comentarios recibidos de las auscultaciones efectuadas.

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. Posteriormente, en el 2005 se publicó durante 45 días un proyecto revisado para recibir comentarios finales a más tardar el 31 de mayo de 2005.

Decisiones finales

Derivado de los dos procesos antes mencionados para recibir comentarios a la NIF A-1, destacan los acuerdos siguientes:

Se ratifica la decisión de cambiar la denominación de PCGA hacia NIF

- Dado que el término "NIF" enfatiza el carácter normativo de los pronunciamientos contables en México, y considerando que este término es de uso cada vez más generalizado en las normatividades contables de otros países

líderes en esta temática, se acordó utilizar dicho término; en contraposición, el vocablo "principios" sugiere grados de rigidez, permanencia y universalidad que no denotan la naturaleza dinámica y normativa que debe tener una NIF.

Se reafirma el carácter obligatorio y normativo del Marco Conceptual.

- En el periodo de auscultación de la NIF A-1, se recibieron algunos comentarios cuestionando el carácter normativo del MC, recomendando que se estableciera únicamente como guía para los preparadores de la información financiera.
- El CINIF analizó los comentarios expresados en la auscultación determinando que desde su origen el MC tuvo un carácter normativo, tal como lo señalan innumerables referencias en la normatividad contable vigente; por esta razón siempre ha sido considerado como normativo por todos los usuarios, incluyendo a los auditores externos en sus revisiones.

- En la edición de la serie NIF A, el CINIF decidió mantener el carácter obligatorio de las normas conceptuales, dado que sirven como soporte esencial para derivar normas particulares.
- En cuanto al contexto internacional, existen numerosas referencias que muestran la relevancia que el MC tiene para el IASB, como lo refiere el contenido de los párrafos 10 y 11 de la NIC-8, *Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores*, los cuales establecen que en la ausencia de una norma o interpretación que aplique específicamente a una transacción, la administración deberá emplear su juicio para desarrollar y aplicar una política contable; al elaborar este juicio, deberá utilizar como fuentes de información los conceptos que se derivan del MC del IASB. Asimismo, el párrafo BC5 de las bases para conclusiones de la NIC-1, *Presentación de Estados Financieros*, establece que para que los estados financieros presenten de manera razonable la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de una entidad, deben presentar fielmente los efectos de las operaciones en concordancia con las definiciones y criterios establecidos por el MC del IASB. Cabe señalar, que el IASB utiliza su MC como guía en el desarrollo y revisión de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las Circulares emitidas por el IMCP se mantienen vigentes

- Se recibieron comentarios donde se cuestionó el carácter de las Circulares emitidas por el IMCP y transferidas al CINIF. A este respecto, se enfatiza que el carácter normativo de un criterio se encuentra sujeto, en forma

preponderante, a la aceptación amplia y generalizada de todos los usuarios de la información financiera, derivado de los procesos de auscultación. Las Circulares fueron emitidas sin un carácter normativo, dado que no se sometieron a dicho proceso. En la revisión de los Boletines, el CINIF evaluará la posible incorporación del contenido de algunas de esas Circulares al texto de NIF particulares.

Se mantiene la posición sobre el uso del término operaciones

- Algunos comentarios recibidos no estuvieron de acuerdo con la utilización del término operaciones en el contexto de la norma. Sin embargo, el CINIF decidió mantenerlo dado que el término “operaciones” se encuentra acorde con los objetivos de los estados financieros de presentar su actividad operativa, como lo señala la NIF A-3; además, es importante puntualizar que las operaciones de una entidad abarcan las transacciones que lleva a cabo con otras entidades, las transformaciones internas que modificaron su estructura de recursos y fuentes, así como otros eventos, que la afectan económicamente, tal como se establece en la NIF A-1.

Plan inmediato

La NIF A-1 fue promulgada el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-1 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

NIF A-2, Postulados básicos

Antecedentes

Esta NIF estuvo en auscultación con fecha límite para recibir comentarios el 15 de julio de 2005.

Decisiones finales

Derivado del proceso para recibir comentarios a esta NIF, destacan los acuerdos que se muestran a continuación:

Se ratifica la denominación de “postulados básicos”

- En opinión del CINIF la denominación de “postulados básicos” es más adecuada pues éstos constituyen juicios o proposiciones que no se pueden negar racionalmente y que sirven de base para razonamientos ulteriores, por lo cual son un reflejo del entorno actual en el que se desenvuelve la práctica contable.

Se ratifica la decisión de establecer el concepto de sustancia económica como un postulado esencial

- Algunos de los comentarios recibidos solicitaron se aclarara si la sustancia económica, debe anteponerse en todo momento a la forma legal.
- El CINIF considera que la definición del postulado de sustancia económica es clara y corresponde a lo establecido en el MC del IASB. En ocasiones, la sustancia económica y la forma de una operación coinciden; sin embargo, cuando esto no sea así, debe darse prioridad a la sustancia económica. Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su

incidencia en la situación económico-financiera de la entidad.

El principio de realización se renombra como postulado de devengación contable

- Algunos comentarios sugirieron que el CINIF mantuviera el concepto actual de realización, en lugar de establecer el postulado de devengación contable ya que no consideran conveniente modificar conceptos que son del dominio de los interesados en la información financiera, pues pudieran causar confusiones.
- La nueva denominación responde a una necesidad de convergencia internacional y únicamente implica un cambio de terminología y no en la esencia del anterior principio de realización. Asimismo, debe entenderse que este último concepto se refiere al proceso de convertir, intercambiar o vender, por efectivo o sus equivalentes; consecuentemente, una partida se considera realizada cuando se materializa la entrada o salida de efectivo para la entidad.

Las normas de reconocimiento contable aplicables a partidas específicas serán cubiertas en normas particulares

- Algunos comentarios solicitaron el establecimiento de normas específicas de reconocimiento contable para los ingresos. Cabe señalar que la NIF A-2 no pretende desahogar dicho tema y el CINIF reitera su posición de tratarlo en normas particulares.

Plan inmediato

La NIF A-2 se promulgó el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La

NIF A-2 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros

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. Después, durante 2005 se publicó un documento revisado ya como NIF A-3, para recibir comentarios finales durante 45 días con fecha límite para el 31 de mayo de 2005.

Decisiones finales

Derivado de los dos procesos para recibir comentarios a la NIF A-3, destacan las conclusiones siguientes:

Se mantiene el orden de las NIF

- Algunos comentarios recibidos consideran que esta NIF debiera cambiarse de orden para que fuese la NIF A-2, al ser una fuente más general para el desarrollo de las NIF que los postulados básicos.
- Al respecto el CINIF consideró que los postulados básicos describen los requerimientos para operar el sistema de información contable y esto, en un orden lógico deductivo, se debe realizar previo a la identificación de necesidades comunes del usuario; dichas necesidades sirven a su vez de base para establecer los objetivos de los estados financieros y éstos emanan de dicho sistema de información contable. Por estas razones el CINIF acordó mantener la NIF A-3 en el orden actual.

Se precisa la función separada de propiedad y administración

- Comentarios recibidos señalan que es confuso decir que se ejerce de manera separada la propiedad y el control, pues en la mayoría de los casos, la propiedad participa en el control. Adicionalmente, se manifestó que la propiedad y la administración es lo que se ejerce en forma separada. El CINIF consideró válida tal observación por lo que procedió a realizar los cambios necesarios.

Se confirma la necesidad de las entidades de satisfacer su responsabilidad social

- Algunos comentarios recibidos consideran que la evaluación del usuario general relativa al grado en que la entidad satisface su responsabilidad social, no es objeto de las NIF.
- El CINIF objetó el comentario anterior, dado que cada vez más las entidades informan sobre el grado de satisfacción que por responsabilidad social tienen ante la comunidad donde operan, independientemente de tratarse de entidades lucrativas o con propósitos no lucrativos.

Se redefinen los aspectos referentes a solvencia, liquidez, eficiencia operativa, riesgo financiero y rentabilidad

- Comentarios recibidos consideran atinado mencionar que los estados financieros deben proporcionar información relevante para evaluar la solvencia, la liquidez, la eficiencia operativa, el riesgo financiero y la rentabilidad; pero, no se considera necesario definir esos conceptos y mucho menos anexas un apéndice de razones financieras, que solamente son

aplicables a cierto tipo de entidades y no incluyen otras razones que pueden ser importantes. Además, se mencionó que podría tenerse el riesgo de que estas razones se conviertan en una obligación informativa al estar establecidas en una NIF.

- El CINIF cambió el enfoque en la NIF, señalando para qué sirven al usuario general cada uno de los conceptos citados en la obtención de elementos de juicio para la toma de decisiones. Por otro lado, se decidió mantener el Apéndice como una guía para alcanzar dichos elementos de juicio por parte del usuario general.

Se aclara que las entidades deben preparar el estado de cambios en la situación financiera o el estado de flujo de efectivo dependiendo de lo que señalen las normas particulares

- Algunos comentarios estimaban conveniente diferenciar los términos normativos aplicables al estado de cambios en la situación financiera y al estado de flujo de efectivo. El CINIF consideró pertinente que en normas particulares se señalara cuál de los dos estados debe emitirse en un momento dado como un estado financiero básico.

Se precisan y modifican algunos criterios descritos en la norma

- Algunos comentarios sugirieron precisar en la norma, lo que debe entenderse por valor razonable de la entidad y valor contable. El CINIF consideró apropiado precisar que el valor contable emana de la aplicación de las NIF; por lo que se refiere a valor razonable, éste se define en la NIF A-6.
- Otros comentarios recibidos señalaban que es inapropiado tratar el tema de la información no

financiera en este documento. El CINIF acordó evitar extenderse en la explicación de los distintos tipos de información no financiera, centralizándose en señalar los tipos de información financiera y delimitar el campo de acción de las NIF, el cual es atender a la información financiera que se elabora en los estados financieros y sus notas.

- Comentarios recibidos mencionaron que generalmente un órgano externo no es responsable de establecer las políticas operativas, sino que sus funciones primordiales son la supervisión y vigilancia. El CINIF consideró válido el comentario por lo que se modificó la norma incluyendo esta sugerencia.

Plan inmediato

La NIF A-3 se promulgó el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-3 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

NIF A-4, Características cualitativas de los estados financieros

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. Después en 2005 se publicó un documento revisado que incluía modificaciones resultantes del anterior periodo de auscultación; este documento revisado estableció como fecha límite para recibir comentarios finales el 31 de mayo de 2005.

Decisiones finales

Los tópicos más relevantes derivados de los dos procesos para recibir comentarios a esta NIF, se mencionan a continuación:

Clasificación de las características cualitativas de la NIF A-4 en concordancia con el MC del IASB

- En el periodo de auscultación, se recibieron comentarios en los que se pedía revisar la clasificación de las características que debe contener la información financiera de los estados financieros, proponiendo diversas formas de vincular las características cualitativas primarias y secundarias establecidas por la NIF A-4.
- El CINIF tomó en cuenta algunas de las sugerencias recibidas, y se inclinó por convergir con el MC del IASB; por esta razón, la NIF A-4 presenta una jerarquía y clasificación de características cualitativas en concordancia con las del IASB.

Incorporación de las características de veracidad y representatividad

- En el primer documento de la NIF A-4 sometido al proceso de auscultación, se había incluido la característica de representación fiel para convergir con el MC del IASB; posteriormente, y derivado de las respuestas a la auscultación, dicha característica se renombró como representatividad, dado que la palabra “fiel” denota “exactitud”, y la información financiera no puede ser un reflejo exacto del monto de las operaciones que afectan económicamente a la entidad, aun cuando sí de su concepto representado. En la auscultación se dieron algunas propuestas de cambio de denominación hacia los términos de:

“presentación razonable”, “representación razonable”, “representación verídica” o “legitimidad”; sin embargo, éstas fueron rechazadas, considerando que el concepto de “presentación razonable” prevalece como corolario a la aplicación de las NIF, según lo establece la NIF A-1.

- En adición, cabe mencionar que las características de representatividad y veracidad, conjuntamente, engloban el concepto de representación fiel del MC del IASB, dado que establecen el reflejo de operaciones realmente sucedidas y la concordancia entre el contenido de la información financiera y lo que afectó a la entidad.

Se ratifica la decisión de considerar a la “información suficiente” y a la “importancia relativa” como características cualitativas y no como postulados básicos

- En la auscultación se recibieron comentarios respecto a la decisión de considerar a la información suficiente y a la importancia relativa como características cualitativas, en lugar de considerarlas como postulados básicos. El CINIF ratifica su posición al considerar que dichos conceptos afectan la elaboración de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas, más que la configuración y delimitación del sistema de información contable, criterio empleado para establecer los postulados básicos de la NIF A-2.

Se decidió cambiar la denominación del concepto de “revelación suficiente” a “información suficiente”

- Algunos comentarios se mostraron en desacuerdo con el cambio de denominación de

la característica de “revelación suficiente”, nombrada así por el Boletín A-5, *Revelación suficiente*, y ahora denominada, “información suficiente” en la NIF A- 4, ya que se considera que el primer concepto es de uso general en la profesión.

- El CINIF considera que el cambio de denominación es adecuado en apego a la normatividad internacional, dado que información suficiente engloba no sólo la revelación, sino también, la presentación, en los estados financieros y sus notas, de toda aquella información útil para la toma de decisiones económicas.

Se decidió no ampliar la definición de información suficiente

- Algunas sugerencias pedían la incorporación en esta NIF de más párrafos explicativos sobre el concepto de información suficiente, atendiendo a lo establecido por el Boletín A-5. Los miembros del CINIF no lo consideraron necesario, dado que la NIF A-4 únicamente pretende definir los rasgos más significativos de dicho concepto. Más aún, considerando que la NIF A-7, *Presentación y revelación*, amplía la característica de información suficiente y se fundamenta en ella para derivar su contenido, estableciendo criterios de presentación y revelación más detallados para los estados financieros y sus notas.

Se ratificó la decisión de no establecer umbrales para determinar la importancia relativa

- En la auscultación se propuso la incorporación de guías o parámetros cuantitativos para orientar la determinación de la importancia relativa, como las que tenía el anterior Boletín

A-6, *Importancia relativa*. El CINIF considera poco aconsejable establecer parámetros generales pues no es posible incorporar todas las consideraciones de juicio que son necesarias para la determinación de la importancia relativa; más aún, no se puede suponer que un juicio colectivo general es superior a un juicio individual para situaciones específicas. Adicionalmente, se pretende que las NIF se emitan bajo un enfoque basado en principios, el cual elimina la utilización de parámetros, haciendo un mayor hincapié en la utilización del juicio profesional. Esta postura coincide con lo establecido en el MC del IASB.

- Sin embargo, esto no impide que en el futuro el CINIF pudiera establecer algunas guías para determinar la materialidad de algunas partidas en lo particular, como ha ocurrido al incorporar orientaciones de este tipo en algunas normas (por ejemplo, en el Boletín B-5, *Información financiera por segmentos*).

Plan inmediato

La NIF A-4 se promulgó el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-4 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

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. En el 2005 se publicó un documento para comentarios finales con fecha límite del 31 de mayo de 2005.

Decisiones finales

A continuación se describen las principales comentarios y las conclusiones alcanzadas en estos dos procesos correspondientes a esta NIF:

Los costos y gastos se definen como un solo elemento

- En el documento auscultado se definieron ingresos y gastos, como parte del estado de resultados y, en su caso, del estado de actividades. Por lo que se refiere al concepto costos, éstos no se definieron como un elemento básico de dichos estados financieros, por considerar que corresponden a un tipo de gasto, el cual tiene la particularidad de derivarse de un activo expirado. Este criterio es congruente no sólo con las NIIF, sino también, con lo que siempre estuvo establecido en la anterior normatividad contable de nuestro país.
- Sin embargo, la opinión generalizada fue que debería ubicarse a los costos, como un elemento básico dentro de los estados financieros, ya que en la presentación de los mismos, siempre se resalta este concepto y, en el caso de ser costos ordinarios son, incluso, sujetos de un análisis profundo por parte de los usuarios generales.
- Considerando que los dos puntos de vista antes planteados son válidos, el CINIF decidió renombrar el elemento básico ahora como costos y gastos, ratificando con esto que, esencialmente son lo mismo, aunque se mantiene el comentario respecto a que los costos derivan de un activo expirado.

Cambio en la clasificación de ingresos, costos y gastos, a ordinarios y no ordinarios

- El CINIF propuso una nueva clasificación de ingresos, costos y gastos en ordinarios y no ordinarios, siendo los primeros, aquéllos que se derivan de las operaciones propias del giro de la entidad, es decir, son usuales (independientemente de que sean frecuentes o no); los no ordinarios corresponden a las operaciones que no son propias del giro de la entidad, esto es, son inusuales (independientemente de que sean frecuentes o no). Con esta nueva clasificación, se eliminan las partidas especiales, así como, las extraordinarias.
- Las opiniones recibidas fueron en el sentido de que no debía darse un cambio importante en la identificación de los elementos del estado de resultados, pues la información presentada con la clasificación anterior, satisface las necesidades de los usuarios generales de los estados financieros.
- La decisión final del CINIF fue ratificar la propuesta auscultada; es decir, que estos conceptos se clasifiquen en ordinarios y no ordinarios, debido a que la tipificación de una partida como extraordinaria suele ser muy subjetiva, ya que se considera que dichos resultados también se derivan de los riesgos a los que comúnmente está expuesta una entidad en el desempeño de sus operaciones, por lo que es cuestionable el llamarles extraordinarias; además, esta decisión va de acuerdo con lo establecido en las NIIF y responde al objetivo de lograr la convergencia con la normatividad establecida por el IASB.

Definición del capital contable

- Se modificó la definición del capital contable, estableciendo que éste corresponde al valor residual de los activos de una entidad, después de disminuir sus pasivos, en concordancia con lo establecido por el MC del IASB.
- Al respecto, los interesados comentaron que una definición más completa, es la que hace referencia a que el capital contable representa el derecho de los propietarios sobre los activos netos de la entidad.
- El CINIF decidió no incorporar dichos comentarios en la definición de este elemento, por estimar que corresponden a un enfoque desde el punto de vista de los accionistas y no de la entidad. Sin embargo, dentro del apartado de consideraciones adicionales se hizo referencia a este punto de vista. Se considera que la nueva definición es adecuada, debido a que el valor del capital contable de una entidad es, indiscutiblemente, consecuencia del valor de sus activos netos.

Obligación de reciclar a las “otras partidas integrales”

- El CINIF decidió incorporar al MC la definición de otras partidas integrales, cuestión que antes se definía en NIF particulares; asimismo, se establece que, en el periodo en el que se realicen los activos netos que les dieron origen, deben enviarse a la utilidad o pérdida neta del periodo, es decir, deben reciclarse.
- Lo anterior obedece a que lo único que justifica el reconocimiento de estas partidas como componente separado dentro del capital contable y no como parte de la utilidad o pérdida neta, es la incertidumbre en el monto final de su realización.

Plan inmediato

La NIF A-5 fue promulgada el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-5 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

NIF A-6, Reconocimiento y valuación

Antecedentes

Esta NIF se publicó como documento en auscultación para recibir comentarios a más tardar el 31 de julio de 2005.

Decisiones finales

Los puntos más relevantes recibidos durante la auscultación a la NIF A-6 y sus conclusiones se describen a continuación:

Se reestructura la norma

- Parte de los comentarios recibidos opinaron que la norma esencial se encuentra en los criterios seguidos para el reconocimiento y las normas del valor razonable y, por ende, la norma debe basar toda su estructura a partir de éstos. Considerando lo anterior, el CINIF reestructuró la norma, ya que si bien ésta observaba un orden lógico, las normas asociadas a los criterios de reconocimiento y al valor razonable sí son preeminentes sobre el resto de la norma.

Se ratifica el uso de Apéndices para reubicar conceptos de valor secundarios

- Durante la auscultación también se recibieron comentarios en el sentido de que ciertos conceptos de valor que son secundarios deben

tratarse exclusivamente en normas particulares.

- El CINIF acordó eliminar de la norma algunos de ellos; sin embargo, en beneficio de los interesados en la información financiera, el CINIF optó por reubicarlos en los Apéndices, ya que éstos son aclaratorios. Otros conceptos de valor secundarios se consideraron relevantes en el tratamiento del concepto de valor presente, por lo que se decidió mantenerlos en la norma, tomando en cuenta el trabajo conjunto de homologación del Marco Conceptual que están llevando a cabo el IASB y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board, FASB), en el cual se está analizando la inclusión de dichos conceptos de valor secundarios en ambos marcos conceptuales.

Se mantienen los costos de reposición y reemplazo como valores de entrada

- Comentarios recibidos señalan que los conceptos de costo de reposición y de reemplazo deben formar parte de los valores de salida. El CINIF, después de replantear las características de los valores de entrada y de salida, consideró válido mantener dichos conceptos como valores de entrada, dado que sirven de base para la incorporación o posible incorporación de una partida en los estados financieros, además de que se encuentran en los mercados de entrada.

Los términos reexpresado y nominal se consideran adecuaciones de cifras y no conceptos de valor

- Se recibieron comentarios en el sentido de que tanto reexpresado como nominal no son conceptos de valor sino adecuación de cifras.

El CINIF está de acuerdo con el comentario recibido e incorporó las modificaciones necesarias a la norma.

Plan inmediato

La NIF A-6 se promulgó el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-6 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

NIF A-7, Presentación y revelación

Antecedentes

Durante el año 2005, se publicó un documento en auscultación para recibir comentarios a más tardar el 15 de julio.

Decisiones finales

A continuación se presentan las bases para conclusiones derivadas del proceso de auscultación relativas a esta NIF:

Los estados financieros y sus notas deben presentarse en forma comparativa por lo menos con el periodo anterior

- En la práctica de los negocios se ha observado, desde hace mucho tiempo, que la mayoría de las entidades presentan su información financiera en forma comparativa. Lo anterior se ha convertido ya, en algunos sectores, en una práctica obligatoria; tal es el caso de la información financiera que se presenta a las bolsas de valores y a las autoridades fiscales. El CINIF considera que la información financiera contenida en los estados financieros de una entidad en particular, incrementa su utilidad significativamente, si

puede compararse con información similar correspondiente a periodos anteriores.

- En consideración a lo anterior, y también para convergir con la normatividad contable internacional, el CINIF consideró necesario requerir en la NIF A-7 que los estados financieros y sus notas se presenten en forma comparativa, por lo menos con el periodo precedente, como lo establecen las NIIF.

Deben revelarse la fecha autorizada para la emisión de los estados financieros y el o los nombres de quienes la autorizaron

- Dado que la administración de la entidad es la responsable de la información que se presenta en los estados financieros y en sus notas, en la NIC-1, *Presentación de estados financieros*, se requiere, desde 1997, que se revele en esos documentos la fecha autorizada para la emisión de los estados financieros y el o los nombres de los funcionarios u órganos de la administración que autorizaron su emisión.
- Considerando lo anterior y en línea con el objetivo de convergencia que persigue el CINIF con relación a la normatividad internacional, se concluyó que, en beneficio de los usuarios generales de la información financiera, debe revelarse la información a que se refiere el párrafo anterior.

Se permiten diversas clasificaciones para la presentación de activos y pasivos

- Durante el proceso de auscultación de la NIF A-7 se recibieron comentarios sugiriendo que para algunos casos, la clasificación de activos y pasivos en corto y largo plazo no fuese considerada obligatoria. El CINIF estudió y debatió profundamente este tema, considerando que existen entidades, tales

como instituciones financieras, en las que la presentación de acuerdo a su disponibilidad o exigibilidad es más relevante que la clasificación de activos y pasivos en corto y largo plazo.

- Por las razones que se comentan en el párrafo anterior, y también para convergir con la normatividad internacional, se aceptaron esos argumentos, permitiéndose una presentación exclusivamente basada en la disponibilidad o exigibilidad sin separar corto y largo plazo. En otros casos se permite adoptar una base de presentación mixta cuando una entidad tiene operaciones de diverso tipo.

Plan inmediato

La NIF A-7 se promulgó el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-7 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

NIF A-8, Supletoriedad

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. Posteriormente, en el 2005 se publicó un documento revisado ya como NIF A-8, para recibir comentarios finales a más tardar el 31 de mayo de 2005.

Decisiones finales

Las principales deliberaciones y conclusiones correspondientes a esta NIF se muestran a continuación:

Normas del IASB obligatorias en la Supletoriedad

- El proyecto de NIF que fue auscultado proponía, en una primera instancia, dejar a elección del preparador de la información financiera, la utilización de las normas del IASB o las del FASB de manera indistinta, en apoyo a las entidades que tienen el requerimiento de emitir información con base en la normatividad del FASB.
- Quienes opinaron sobre este proyecto, comentaron que lo anterior podría dar como resultado una falta de comparabilidad entre distintas entidades; además, al dejar la supletoriedad como opcional, no habría congruencia con la filosofía de convergencia con el IASB.
- El CINIF consideró válidos los argumentos planteados, por lo que tomó la decisión de dejar únicamente la normatividad del IASB como obligatoria en términos de la supletoriedad y sólo en caso de que ésta no dé solución al reconocimiento contable, opcionalmente se hará la aplicación supletoria con cualquier otro esquema normativo que cumpla con lo establecido por la propia NIF.

Normatividad emitida por sectores específicos no puede utilizarse como supletoria

- En la auscultación se opinó que debería darse la posibilidad de que la normatividad para actividades especializadas de sectores específicos emitida por sus órganos de control, sus asociaciones, etc., pudiera ser supletoria.
- Por su parte, el CINIF considera que de esta forma se correría un riesgo, ya que algunas de estas normas pudieran corresponder a tratamientos contables informales, o estar sin el adecuado sustento teórico, además de que

ese tipo de disposiciones no suelen auscultarse de manera amplia en la comunidad financiera y de negocios, por lo que no está garantizada su aceptación generalizada. Asimismo, este organismo tiene entre sus objetivos, desarrollar NIF para dichas operaciones especializadas, esto con base en un trabajo conjunto con representantes de dichos sectores; de tal forma, sus propuestas se podrán convertir a NIF que estén basadas en el MC y después de auscultarlas, incorporarlas a nuestro esquema normativo.

- Con base en lo anterior, el CINIF decidió que la normatividad emitida por organismos pertenecientes a sectores específicos no debe ser supletoria.

Relación de NIIF supletorias

- En el documento auscultado no se incluyó una relación de las NIIF identificadas como supletorias. Al respecto, se recibieron comentarios señalando la necesidad de incluir en la NIF A-8 dicha relación para que el emisor de la información financiera pueda tener claro a qué está obligado.
- En el documento final, el CINIF ratificó su decisión de no incluir la lista de tales NIIF, debido a que, por una parte, es cambiante por las nuevas emisiones tanto de NIIF como de NIF; esto implicaría entonces, cambios constantes a la NIF A-8; y, por otro lado, algunas normas sólo aplican parcialmente. Asimismo, el CINIF asume el compromiso de informar oportunamente sobre la evolución de las NIIF, a través de sus mecanismos de difusión como son su boletín informativo, su página web, revistas especializadas, etc.

Las normas supletorias deben emitirse por organismos reconocidos internacionalmente

- El proyecto de NIF A-8 que se auscultó proponía, como requisito de una norma supletoria, el haberla sometido a un proceso de auscultación para tener garantía de su aceptación generalizada en un país o conjunto de países.
- Sin embargo, en los comentarios recibidos al respecto, se hizo saber que no todos los organismos emisores de normas, incluso de las reconocidas internacionalmente, desarrollan procesos de auscultación para tales emisiones; por esta razón se pidió eliminar este requisito para las normas supletorias.
- La decisión fue cambiar tal requisito por considerar válidos los comentarios recibidos. Sin embargo, en su lugar queda establecido que una norma supletoria debió haber sido aprobada por un organismo reconocido internacionalmente como emisor de normas contables.

La supletoriedad se aplica ante la ausencia de NIF particulares

- El proyecto auscultado establecía que la supletoriedad se daría cuando las NIF particulares no dieran solución al reconocimiento contable y, siempre y cuando, el marco conceptual no estableciera las bases para derivar el tratamiento contable de las operaciones en cuestión.
- Las opiniones recibidas manifestaron no estar de acuerdo con la propuesta, ya que, permitir que el emisor derive del marco conceptual algún tipo de tratamiento contable para cubrir la

ausencia de NIF particulares, da lugar a la subjetividad.

- La decisión final fue eliminar este punto por considerar que, ciertamente, se puede dar lugar a la subjetividad y, finalmente, a la falta de comparabilidad entre distintas entidades.

El reconocimiento de los efectos de la supletoriedad se hará con base en NIF particulares

- Los comentarios obtenidos sugirieron incluir en esta NIF, lineamientos para reconocer contablemente los efectos derivados de la supletoriedad.
- Por su parte, el CINIF ratifica que al ser la NIF A-8 parte del marco conceptual, no es propia para establecer métodos o procedimientos para reconocer operaciones; por tal razón, en esta norma sólo se hace referencia a que la aplicación de una norma supletoria, así como, la suspensión de la misma, son consideradas como cambios contables, por lo que, para el reconocimiento de sus efectos económicos, debe aplicarse la NIF particular relativa a cambios contables y correcciones de errores.

Plan inmediato

La NIF A-8 se promulgó el 31 de octubre de 2005, junto con las demás NIF de la serie A y la NIF B-1 *Cambios contables y correcciones de errores*. La NIF A-8 entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

Necesidad de realizar un documento de bases para conclusiones y de un proceso de Auscultación

Las NIF están desarrolladas a través de un proceso de auscultación que considera a contadores, preparadores, emisores, auditores, analistas financieros y otros usuarios de los estados financieros, a la comunidad de negocios, reguladores y autoridades legales y de la bolsa de valores, académicos y otras personas u organismos interesados alrededor del país. Todo el proceso toma en cuenta sugerencias y consultas al CINIF en sesiones o foros públicos sobre proyectos en auscultación, reuniones sobre avances de proyectos con la CTC, reuniones para revisar avances y prioridad de proyectos; así como, discusiones sobre temas técnicos, los cuales pueden estar abiertos a la discusión pública.

Proceso de Auscultación

Dicho proceso considera normalmente, aunque no necesariamente, los siguientes pasos a seguir:

1. los miembros del Consejo Emisor del CINIF debaten para identificar todos los puntos asociados con los temas a desarrollar, considerando la aplicación del marco conceptual en los puntos que le son relativos y la convergencia con la normatividad internacional;
2. un estudio sobre los requerimientos de la práctica contable nacional, así como un intercambio sobre los distintos puntos de vista acerca de los tópicos con los diferentes interesados o especialistas en la materia;
3. consulta a la CTC del CINIF sobre su asesoría para agregar y priorizar los temas en la agenda de proyectos;
4. formación de un grupo de trabajo para obtener sus comentarios y sugerencias derivados de su experiencia profesional, que puedan aportar al proyecto del CINIF;
5. discusión del proyecto de borrador con todos los integrantes de la CTC para recibir sus comentarios y sugerencias;
6. publicación de un borrador para discusión abierto a la observancia pública de todos los interesados en la información financiera, aprobado por al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo Emisor, incluyendo en su caso, las opiniones en contra efectuadas por cualquier miembro de dicho Consejo;
7. publicación de todos los comentarios recibidos durante el proceso de auscultación;
8. deliberación por los miembros del Consejo Emisor para su aceptación o rechazo de todos los puntos de vista externados y recibidos durante la auscultación del borrador para discusión;
9. en su caso, celebración de mesas de debate con especialistas en la materia y grupos de trabajo formados para el desarrollo del proyecto, evaluando las consideraciones de índole práctico y teórico sobre su aplicabilidad;
10. discusión con los miembros de la CTC sobre los consensos alcanzados en relación con los comentarios recibidos, para considerar sus observaciones sobre la elaboración del documento final;

11. dar a conocer al público en general las deliberaciones alcanzadas en el Reporte Técnico que emite el CINIF y, en su caso, en su página electrónica; y
12. emitir la NIF final con un apéndice de bases para conclusiones, señalando entre otras cosas, los pasos seguidos durante el proceso de auscultación y cómo el CINIF alcanzó los consensos en relación con los comentarios recibidos durante dicho proceso. La NIF final debe estar aprobada por al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo Emisor.

También las interpretaciones a las NIF son desarrolladas a través de un proceso de auscultación considerando prácticamente los mismos pasos anteriormente expuestos.

Como puede observarse para alcanzar una aceptación generalizada de una norma contable y que ésta sea considerada “transparente y pública”, debe forzosamente estar al escrutinio de todos los interesados en la información financiera, quienes a

través de externar sus puntos de vista contribuyen a la mejora en la elaboración de las NIF, así como en que ésta contemple en la medida de lo posible todas las posibles situaciones que pudieran derivarse en su aplicación. Lo anterior coadyuva a que las NIF sean congruentes y uniformes para todos los tipos de información financiera que estén a la observancia de cualquier interesado y, estas NIF observen altos estándares de calidad.

La elaboración de un documento de “bases para conclusiones”, es también necesario para que todos los participantes que vigilan la elaboración de las NIF, adviertan como sus puntos de vista fueron considerados y cuáles fueron los argumentos técnicos para que éstos fuesen aceptados o rechazados, buscando con ello que la normatividad contable aplicable para la elaboración de los estados financieros y sus notas, estén bajo un marco de observancia obligatoria por todos los que requieran aplicar “Normas de Información Financiera”.

INTERNACIONAL

Respuesta a documentos para comentarios del IASB

El International Accounting Standards Board (IASB) publicó un documento para comentarios acerca del Rol de los emisores de normatividad contable alrededor del mundo y un Cuestionario sobre posibles modificaciones a los requisitos de reconocimiento contable para PYMES. El CINIF envió cartas de respuesta a ambos documentos con comentarios que presentan el punto de vista de México, todo ello con la finalidad de tratar de influir en las decisiones finales que toma el IASB y lograr que las NIIF sean adecuadas para su aplicación en nuestro país. A continuación se dan a conocer los principales puntos tratados en estos documentos y los comentarios que envió el CINIF.

Rol de los emisores de normatividad contable y su relación con el IASB

En su documento el IASB presentó una lista de responsabilidades propuestas de los emisores de normas:

Comunicación

Debido a las dificultades que enfrenta el IASB para mantener amplia comunicación con todos los interesados en la información financiera, los emisores de normatividad contable de cada país, deben informar en sus países, sobre el trabajo que lleva a cabo el IASB.

Para ello, el IASB debe asegurarse de que la información relevante se encuentre disponible de forma oportuna. También debe mantener una base de datos actualizada sobre temas técnicos.

Participación en Proyectos

El IASB debe permitir que otros emisores de normatividad contable colaboren en sus proyectos en cualquier de las formas siguientes:

- a) Participación en un proyecto de investigación, ya sea de forma individual o en un grupo de trabajo

con otros países, bajo la coordinación de un miembro del IASB.

- b) Participación en un equipo de proyecto de emisores de normatividad contable nacional o regional bajo la dirección de un miembro del IASB o del FASB.

Comentarios a los documentos en auscultación

Los emisores de normatividad contable deben enviar, de forma oportuna, sus comentarios a los documentos de consulta que publica el IASB.

Si el emisor no puede responder todos los documentos de consulta, debe enfocarse en aquéllos que son relevantes para su país o en los que considere que puede realizar una buena contribución.

Interpretación

Los emisores de normatividad contable, deben supervisar la implementación de las NIIF en sus países. Así como, identificar los temas que requieren interpretación y pedir al IFRIC o IASB que los incluyan en su agenda.

En caso de que el IFRIC o IASB decidan no incluir en sus agendas el tema, el emisor deberá elaborar su

propia interpretación, siempre y cuando no contravenga a las NIIF.

Educación

Los emisores de normatividad contable, deben informar al IASCF sobre sus necesidades particulares de educación y sobre lo tipos de programas que serían más útiles en sus países. Además de proveer al IASB con material que consideren será de ayuda en la elaboración de otros materiales educativos.

En su carta de respuesta el CINIF se mostró de acuerdo con los puntos expresados en este documento. Sin embargo, aprovechó este medio para comunicar algunas preocupaciones sobre las responsabilidades propuestas, comentado los puntos siguientes:

- México ha logrado un progreso significativo en su búsqueda de la convergencia internacional; para ello, ha hecho partícipes a las instituciones reguladoras. Aun así, este proceso ha sido gradual y tomará más tiempo.
- El CINIF ha tratado en todo momento de mantener informados a los interesados en la información financiera acerca de las actividades del IASB, ya sea través del Boletín Informativo, del Reporte Técnico o por medio de la página web. Sin embargo, nuestros recursos son limitados e incluso el esfuerzo de traducción de un gran volumen de información del IASB nos distrae de las actividades de desarrollo de NIF. Por tanto, el CINIF se ha preguntado si el IASB considera la posibilidad de identificar patrocinadores que puedan ayudar a nuestras economías a acelerar el proceso de convergencia internacional.
- Consideramos que el hecho de mantener bases de datos actualizadas es una excelente iniciativa de parte del IASB; asimismo, recomendamos el

establecimiento de mecanismos adicionales para asegurar que la información de los documentos de consulta y los proyectos en proceso de investigación del IASB, son recibidos a tiempo. Por ejemplo, colocar de forma mensual en su página web, un resumen que contenga información condensada, o incluso enviarlo directamente a los emisores de normas.

- El CINIF considera que las NIIF debieran ser suficientemente claras para evitar el uso de interpretaciones. Además, se debe promover el uso del juicio profesional en la aplicación de las NIIF.

Cuestionario sobre posibles modificaciones a los requisitos de reconocimiento contable para PYMES

En este documento el IASB propone una definición de Pymes y algunos temas para la simplificación del reconocimiento contable.

Las Pymes se definen como aquellas entidades que no tienen responsabilidad pública de rendición de cuentas y que requieren publicar estados financieros de carácter general para uso externo. Para determinar la responsabilidad de rendición de cuentas se requiere que la entidad sea económicamente significativa en su lugar de origen, usando para ello criterios tales como: activos totales, ingreso total, número de empleados, participación en el mercado, etc.

En cuanto a la posibilidad de simplificación de los requisitos de reconocimiento contable aplicables a las Pymes, el documento establece dos cuestionamientos.

En el primero, el IASB pide que se establezcan los problemas de reconocimiento contable a los que se enfrenta una Pyme al aplicar las Normas Internacionales

de Información Financiera (NIIF). En el segundo se pide especificar cuáles son los tópicos de las NIIF que deben ser omitidos en las normas aplicables a las Pymes.

Con el fin de emitir una respuesta consensuada a las preguntas planteadas por el IASB, el CINIF solicitó opiniones a todos los interesados en el tema. Para ello publicó en su página web una traducción del documento del IASB.

Los principales puntos planteados por el CINIF al IASB son:

- En México, las Pymes son sin duda muy importantes en la economía, ya que 8 de cada 10 entidades son Pymes. Sin embargo en nuestro país existe solamente un solo conjunto de normas contables aplicable a todo tipo de entidades y no ha existido la necesidad de emitir otro conjunto de normas específicas para Pymes.
- La definición del IASB de lo que constituye una Pyme es vaga y subjetiva. Además, incluso en México no hay una sola definición de Pyme, ya que los parámetros para distinguirla varían de acuerdo al sector económico y a la Institución que los establece. Por otro lado, las Pymes en México normalmente no publican estados financieros para usuarios externos; por tanto, la mayoría de las Pymes mexicanas no serían consideradas como tales de acuerdo a la definición del IASB.
- No hay necesidad de simplificar las NIIF para que las Pymes las apliquen, dado que los activos o pasivos tienen las mismas características para empresas “grandes” que para empresas “pequeñas”, además de que las Pymes tienen la misma capacidad de llevar a cabo transacciones complejas sin importar su tamaño.
- Las transacciones similares deben ser contabilizadas mediante la aplicación de los mismos criterios de reconocimiento contable, sin importar si la transacción la lleva a cabo una empresa grande o pequeña.
- Las Pymes deben aplicar todos los requisitos de reconocimiento contable contenidos en las NIIF. Si acaso, los requisitos de revelación o presentación pudieran ser objeto de simplificación, en temas tales como utilidad por acción e información por segmentos.

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. Isabel Garza Rodríguez	Investigador asistente