

# Documento de posición

## 08 y 09

de la Comisión de Análisis y Difusión de  
Normas de Información Financiera

Enero de 2009

### Contenido

#### Posición 08

Normas Internacionales de Información Financiera de aplicación supletoria de acuerdo con lo establecido en la Norma de Información Financiera A-8, "Supletoriedad" 2

#### Posición 09

Estado de Flujo de Efectivo 14



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

**Comisión de Análisis y Difusión de Normas de Información Financiera  
(CADNIF)**

## **Posición 08**

### **Normas Internacionales de Información Financiera de aplicación supletoria de acuerdo con lo establecido en la Norma de Información Financiera A-8, *Supletoriedad***

---

***Conforme al artículo 1.12 de los Estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dentro de las actividades de la Comisión de Análisis y Difusión de Normas de Información Financiera, se contempla la elaboración de documentos que contengan criterios sobre temas de interés para los miembros de la profesión y de aplicación práctica de normas de información financiera. Este documento fue preparado para responder a dicho propósito informativo, pero su contenido no debe considerarse como disposición normativa.***

---

#### **Antecedentes**

Como es conocido, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB, por sus siglas en inglés), se encuentra en un continuo proceso de emisión y/o actualización de Normas Internacionales de Información Financiera<sup>1</sup> (International Financial Reporting Standards, IFRS, por sus siglas en inglés). Por su lado, el *Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información*

*Financiera* (CINIF) ha estado trabajando con el proyecto de convergencia con las IFRS; a la fecha, esto no se ha logrado cabalmente. Consecuentemente, es un hecho que existen situaciones no cubiertas por las Normas de Información Financieras (NIF) en México y que están contempladas en las IFRS.

El 1 de enero de 2006, entraron en vigor las disposiciones establecidas en la NIF A-8 *Supletoriedad*, la cual trata sobre la problemática que existe para aquellas transacciones o eventos que no están contemplados por el conjunto de NIF vigentes en México, indicando que existe supletoriedad en la aplicación de disposiciones normativas, primeramente

<sup>1</sup> NIIF por sus siglas en español, a lo largo de este texto se utilizarán las siglas en inglés (IFRS).

por las IFRS y en segundo término por otro conjunto de normas formalmente establecido, distinto al mexicano, y que cubra dichas transacciones o eventos.

En consecuencia, la propia norma señala que las NIF se conforman por:

- a) Las NIF y las Interpretaciones a las NIF (INIF), aprobadas por el Consejo Emisor del CINIF y emitidas por el CINIF.
- b) Los boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por nuevas NIF.
- c) Las IFRS aplicables de manera supletoria.

Asimismo, la NIF A-8 establece que las IFRS se conforman por:

- a) Las IFRS emitidas por el IASB.
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC, (International Accounting Standards, IAS, por sus siglas en inglés), emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee, IASC).
- c) Las Interpretaciones de las IFRS emitidas por el Comité de Interpretaciones (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC, por sus siglas en inglés).
- d) Las Interpretaciones de las NIC, emitidas por el Comité de Interpretaciones (Stan-

ding Interpretations Committee, SIC, por sus siglas en inglés).

Además, de acuerdo con la NIF A-8, en los párrafos 7 y 8:

Sólo en caso de que las IFRS no den solución al reconocimiento contable, se podrá optar por una norma supletoria que pertenezca a cualquier otro esquema normativo, pero siempre que esta norma cumpla con todos los requisitos para una norma supletoria, señalados en esta NIF.

La norma establece que la aplicación de una norma supletoria debe sujetarse a las reglas siguientes:

- a) Debe aplicarse exclusivamente cuando no exista norma particular dentro de las NIF.
- b) Debe aplicarse únicamente sobre temas que no estén contemplados en los objetivos y alcances de las normas particulares dentro de las NIF; por lo tanto, la norma supletoria nunca debe utilizarse para complementar o sustituir a las normas de valuación, presentación o revelación, ya contenidas en alguna NIF particular.
- c) Debe aplicarse por temas generales y de manera integral para el tratamiento contable relativo a la transacción, transformación interna o en su caso, al evento cubierto por la supletoriedad, independientemente de que el tema general esté contenido parcial o totalmente en una o varias normas.
- d) En los casos en los que la norma utilizada originalmente como supletoria sea modificada o derogada por parte de su organismo emisor, debe continuar la supletoriedad con la norma que la sustituya.

e) La supletoriedad debe suspenderse cuando entre en vigor una nueva NIF emitida por el CINIF sobre el tema relativo o, en su caso, cuando dicha NIF permita su aplicación anticipada y se tome esta opción.

## **Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) Supletorias**

Con base en los antecedentes normativos señalados previamente y en pro de que los preparadores de información financiera cuenten con un punto de vista respecto de aquellas IFRS que son de aplicación supletoria a las NIF, la CADNIF se dio a la tarea de realizar un análisis para la identificación de las IFRS que son supletorias a la aplicación de las NIF, concluyendo que las siguientes IFRS cumplen las características de supletoriedad, según lo establecido en la NIF A-8.

- 1) **NIC 18: “Reconocimiento de ingresos” y las siguientes interpretaciones relacionadas: SIC 31: “Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad”; IFRIC 13: “Programas de Lealtad de Clientes”.**
- 2) **IFRIC 12 “Acuerdos de Concesión de Servicios” y la relacionada SIC 29: Contratos de concesión de servicios públicos: Normas de revelación.**
- 3) **IFRIC 15 “Acuerdos para la Construcción de Desarrollos Inmobiliarios”.**
- 4) **NIC 20: “Contabilización de beneficios otorgados por el gobierno y normas de revelación sobre asistencia prestada por el gobierno” y la siguiente interpretación relacionada: SIC 10: “Ayudas gubernamentales - sin relación específica con actividades de operación”.**

- 5) **NIC 26: “Normas contables y de reporte para planes de beneficios al retiro”.**
- 6) **NIC 31: “Participaciones en negocios conjuntos” y la siguiente interpretación relacionada: SIC 13: “Entidades controladas conjuntamente- “Aportaciones no monetarias de los participantes”.**
- 7) **NIC 40: “Propiedades de Inversión”.**
- 8) **IFRS 2: “Pagos basados en acciones” y las siguientes interpretaciones relacionadas: IFRIC 8: “Alcance de la IFRS 2” y la IFRIC 11: “Transacciones con acciones propias y del Grupo”.**
- 9) **IFRS 4: “Contratos de seguro”.**
- 10) **IFRS 6: “Exploración y evaluación de recursos minerales”.**
- 11) **SIC 12: “Consolidación. Entidades con Propósitos Específicos (EPE)”.**
- 12) **IFRIC 2: “Acciones o instrumentos similares emitidos por cooperativas”.**
- 13) **IFRIC 4: “Determinación de cuando un contrato contiene un arrendamiento”.**
- 14) **IFRIC 5: “Derechos sobre intereses de fondos constituidos para solventar gastos de restauración y rehabilitación del medio ambiente”.**
- 15) **IFRIC 6: “Deudas relacionadas con la participación en mercados específicos: equipos y desperdicios del mercado eléctrico”.**

Es importante destacar que el presente trabajo no pretende mostrar un análisis detallado de cada una de las IFRS supletorias, por lo que sólo se citarán y darán comentarios generales sobre el contenido de cada una de ellas.

**1) NIC 18: “Reconocimiento de ingresos” y las siguientes interpretaciones relacionadas: SIC 31: “Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad”; IFRIC 13: “Programas de Lealtad de Clientes”; IFRIC 15: “Acuerdos para la Construcción de Desarrollos Inmobiliarios”**

La NIC 18 establece el tratamiento contable de los ingresos que surgen de las actividades ordinarias de una entidad y que adoptan una gran variedad de nombres como son entre otros: ventas, comisiones, intereses, regalías, dividendos que generan ciertos activos, etcétera. El enfoque de la NIC es determinar cuándo deben ser reconocidos dichos ingresos.

Es importante destacar que en el caso de los ingresos por dividendos, las reglas vertidas en la NIC 18, no deben considerarse como supletorias, toda vez que el Boletín C-11 “Capital Contable”, contempla disposiciones al respecto.

La NIC 18 se aplica a partir de los ejercicios que iniciaron a partir o después del 1 de enero de 1995.

**SIC 31 “Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad”**

El objetivo primordial de esta SIC, es determinar el reconocimiento de los ingresos por permutas (intercambios) de servicios de publicidad (*barter transaction*). Lo anterior se deriva de que en ocasiones por los ingresos generados en las actividades de publicidad

de una entidad, se reciben en pago (permuta) servicios publicitarios y, en consecuencia, dichos ingresos no pueden ser medidos confiablemente debido a que los valores motivo de los bienes y servicios de la permuta, no son equiparables. La SIC 31, establece las condiciones bajo las cuales éstos se pueden reconocer, de acuerdo con el valor razonable de los servicios publicitarios entregados.

La SIC 31 estableció como fecha efectiva de aplicación el 31 de diciembre de 2001.

**IFRIC 13 “Programas de Lealtad de Clientes”**

Esta interpretación se aplica a todas las entidades que establecen programas de lealtad a sus clientes, consistentes en el otorgamiento de beneficios (puntos, premios, etc.), como parte de una transacción de venta de bienes o servicios y que pueden ser redimidos por productos o servicios de la propia entidad o terceras partes. Ejemplos de estos programas son la entrega de beneficios al comprador de un producto o servicio a través de puntos en tarjetas, descuentos en compras posteriores, la entrega de otros bienes o beneficios que generalmente otorgan los supermercados, aerolíneas, operadores de telecomunicaciones, hoteles, bancos (tarjetas de crédito), etcétera.

Se establece que en el reconocimiento contable de dichos beneficios otorgados, una entidad debe aplicar lo establecido en el párrafo 13 de la NIC 18 “Ingresos”, y contabilizar los beneficios otorgados (puntos, etc.), identificables con las transacciones de venta (“venta inicial”), de manera separada a la venta.

El valor razonable de los beneficios otorgados (puntos recibidos o a redimir con respecto a la venta inicial), será la base de su reconocimiento contable, el cual debe asignarse entre

los propios beneficios y otros componentes de la venta. Dicho valor razonable puede ser determinado con el valor del beneficio (descuento) que el cliente obtendrá cuando redima los beneficios por productos o servicios a los que se ha hecho acreedor y el valor de los mismos representará un ingreso que debe ser diferido hasta el momento en que los clientes utilicen el correspondiente beneficio, en cuyo caso se aplicará a los resultados del periodo en el que se apliquen. Asimismo, la propia interpretación requiere que se considere que no todos los clientes aplicarán la totalidad de los beneficios otorgados en el futuro.

Esta IFRIC es aplicable a partir de los ejercicios que inicien en o después del 1 de julio de 2008, aunque está permitida su adopción anticipada.

## 2) IFRIC 12 “Acuerdos de Concesión de Servicios” y la relacionada SIC 29: Contratos de concesión de servicios públicos: Normas de revelación

Esta interpretación establece los principios generales en el reconocimiento y medición de las obligaciones relacionadas con los derechos en un acuerdo de concesión de servicios, haciendo referencia a que los requisitos de divulgación sobre este tipo de transacciones se encuentran establecidos en la SIC 29 “Información a Revelar-Acuerdos de Concesión de Servicios”.

El documento analiza principalmente:

- Tratamiento de los derechos del operador sobre una infraestructura.
- Reconocimiento y medición de la contraprestación por los servicios prestados:
  - Construcción y servicios mejorados.

- Servicios de operación.
- Costos de préstamos incurridos por el operador.
- Tratamiento contable subsecuente de un activo financiero y un activo intangible.
- Partidas proporcionadas al operador por el concesionario.

Este documento entró en vigor para los ejercicios que inicien el o después del 1 de enero de 2008 y promueve su adopción anticipada.

## SIC 29: Contratos de concesión de servicios públicos: Normas de revelación

Este documento establece todos los aspectos que deben ser considerados en un acuerdo de concesión de servicios para realizar las divulgaciones apropiadas en las notas a los estados financieros y sus requerimientos están alineados a la IFRIC 12 antes mencionada. La SIC entró en vigor a partir del 31 de diciembre de 2001.

## 3) IFRIC 15 “Acuerdos para la Construcción de Desarrollos Inmobiliarios”

La interpretación se refiere al tratamiento de los ingresos vinculados con la industria de real estate, mejor conocido como desarrollos inmobiliarios; la intención de la misma es aclarar el reconocimiento de ingresos de las transacciones que realizan dichas entidades, lo cual obedece a la variedad de transacciones y formas legales que pueden encontrarse en esta industria.

Algunos desarrolladores emprenden la construcción de inmuebles, directamente o a través de subcontratistas, y establecen contratos de venta de los productos inmobiliarios con clien-

tes antes de la terminación de la construcción de los inmuebles, los cuales pueden tener diversas formas legales de negociación, por ejemplo: aquella entidad que realiza un desarrollo inmobiliario de tipo residencial para vender casas o departamentos de manera individual. Las ventas son realizadas mientras la construcción se encuentra en progreso o incluso antes de iniciar la construcción (preventa) y la transacción de venta de los productos es realizada mediante un contrato de compra-venta con cada cliente para que éstos ocupen una unidad específica dentro del desarrollo cuando esté lista para su ocupación, el comprador paga un depósito en el que el desarrollador sólo lo reembolsará si falla en la terminación de la unidad, de acuerdo con los términos del contrato. El saldo del precio de venta es liquidado generalmente sólo al cumplimiento del contrato, cuando el comprador obtiene la posesión de la unidad. La transacción anterior es completamente diferente a la que realiza una entidad cuando establece un contrato con un cliente para el desarrollo de un inmueble comercial o industrial, en el que se acuerdan pagos conforme avance la obra y hasta la conclusión de la misma, incluso, en este último caso, la construcción puede ser realizada en un terreno propiedad del comprador o en arrendamiento antes de iniciar la construcción.

Debido a esto, la IFRIC 15 clarifica el reconocimiento de los ingresos para este tipo de industria, considerando las características de cada contrato, con el objeto de unificar los criterios aplicados en la industria; indicando cuando las entidades de esta industria deben reconocer sus ingresos al transferir el activo, aplicando todos los criterios establecidos en la NIC18 "Ingresos", y cuando deben reconocerse aplicando el método de por ciento de avance establecido por la NIC 11: "Contratos de construcción".

Esta interpretación puede, asimismo, tener impactos en otras industrias, ya que la misma

IFRIC establece que debe ser considerada por analogía para determinar si una transacción debe considerarse incorporada en la NIC 18 o la NIC 11.

Una entidad debe aplicar esta interpretación para los ejercicios que inicien el o después del 1 de enero de 2009, aunque está permitida su adopción anticipada. La adopción de esta interpretación requiere la aplicación retrospectiva.

A pesar que la IFRIC 15 clarifica la definición de los contratos de construcción contenida en la NIC 11, es importante resaltar que en el caso de las NIF, este tema está incorporado en el Boletín D- 7 "Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital", por lo que en México, la NIC 11 no se aplica como norma supletoria.

A su vez, es importante considerar que el pasado 28 de octubre de 2008, el CINIF emitió el proyecto para auscultación de la INIF 14 "Contratos de construcción, venta y prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles", para recibir comentarios a más tardar el 28 de noviembre de 2008, la cual da respuesta al cuestionamiento ¿Cómo deben reconocerse los ingresos y los costos y gastos asociados, precedentes de contratos de construcción, venta y prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles?, la cual propone, en principio, una vigencia a partir de 2009, aunque se promueve la adopción anticipada. Al respecto, debe señalarse que existen algunas diferencias con lo que establece la IFRIC 15; sin embargo, la claridad de estas diferencias dependerá de las consideraciones y cambios que tome y decida el CINIF sobre los comentarios que reciba de la profesión y de los usuarios de la información durante el proceso de auscultación.

**4) NIC 20: “Contabilización de beneficios otorgados por el gobierno y normas de revelación sobre asistencia prestada por el gobierno” y la siguiente interpretación relacionada: SIC 10: “Asistencia prestada por el gobierno que no tiene relación con las actividades operativas de la entidad.”**

La NIC 20 establece cómo deben reconocerse ciertas subvenciones otorgadas por el gobierno para enfrentarlas con los costos relacionados y qué aspectos deben ser revelados en notas en relación con la asistencia prestada por este organismo, incluyendo:

- A las subvenciones de carácter no monetario, las cuales no deben, en principio, ser reconocidas hasta que no exista una certeza sobre el cumplimiento de condiciones asociadas y que, por lo tanto, la recibirá en la forma establecida.
- La presentación de las subvenciones relacionadas con activos.
- La presentación de las subvenciones relacionadas con ingresos.
- La devolución de las subvenciones del gobierno.
- Ayudas gubernamentales.

La NIC entró en vigor a partir de los ejercicios que iniciaron desde el 1 de enero de 1984.

**SIC 10 “Ayudas gubernamentales – sin relación específica con actividades de operación”**

Este documento establece cómo reconocer estos apoyos en el caso que los mismos no se encuentren relacionados con las activida-

des operativas de la entidad que las recibe, concluyendo que tales apoyos deben ser reconocidos en los resultados, aplicando los requerimientos establecidos en la propia NIC 20, particularmente en sus párrafos 12 a 20.

La vigencia de este documento inició el 1 de agosto de 1998.

**5) NIC 26: “Normas contables y de reporte para planes de beneficios al retiro”**

Esta NIC 26 establece normas de contabilización y de la información a presentar por parte del plan, a todos los participantes del mismo como un grupo, sin que se pretenda presentar información individual para alguno de sus participantes respecto de sus derechos adquiridos sobre el plan. Dicha norma cubre, entre otros, a los planes de contribución definida y a los planes de beneficios definidos.

La NIC entró en vigor a partir de los ejercicios que iniciaron el 1 de enero de 1988.

**6) NIC 31: “Participaciones en negocios conjuntos” y la siguiente interpretación relacionada: SIC 13: “Entidades controladas conjuntamente. Aportaciones no monetarias de los participantes.”**

Esta norma establece las reglas de reconocimiento contable de las participaciones en negocios conjuntos, así como para reportar los activos, pasivos y resultados de estos negocios en los estados financieros.

Menciona que las actividades económicas sometidas a un control conjunto, pueden tener diferentes formas y estructuras legales que pueden estar enfocadas a:

- Una operación en específico (por ejemplo, un contrato de concesión o franquicia para la fabricación y distribución de productos en los que cada parte opera con sus propios activos).
- Activos [bienes] (por ejemplo, copropiedades de activos para ser utilizados por las partes).
- Entidades (por ejemplo, empresas creadas para propósitos específicos comerciales e industriales).

Primordialmente, la NIC da énfasis al concepto de **control conjunto**, el cual lo define como "...es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas de las actividades, requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes)", así como al concepto de **consolidación proporcional**, el que se define como: "...es un método de contabilización en el que en los estados financieros de cada participante se incluye su porción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada de forma conjunta, ya sea consolidándolos línea por línea con las partidas similares en sus propios estados financieros, o informando sobre éstos en líneas separadas dentro de tales estados". La norma establece que cuando exista un negocio conjunto, deberá aplicarse el método de consolidación proporcional, o de manera alternativa el método de participación para reconocer la participación en dicho negocio.

La NIC aplica para los ejercicios que iniciaron a partir o después del 1 de enero de 2005.

Es importante destacar que durante 2007, el IASB emitió el borrador para discusión (*Expo-*

*sure Draft – ED-9*), *Acuerdos conjuntos (Joint arrangements)*, el cual representa el proyecto para auscultación de una nueva IFRS relativa a los acuerdos con inversiones conjuntas. Dentro de los cambios propuestos y modificaciones a la NIC-31, entre otros temas, se propone la eliminación de aplicar el método de consolidación proporcional para el reconocimiento contable de las inversiones en negocios conjuntos, estableciendo a cambio el requerimiento de valorar tales inversiones bajo el método de participación.

### **SIC 13 - "Entidades controladas conjuntamente: aportaciones no monetarias de los participantes"**

El documento establece una guía sobre el tratamiento contable de los lineamientos establecidos en la NIC 31, particularmente en su párrafo 48, referente a las ventas y aportaciones de activos no monetarios al capital de un negocio conjunto, hechas por los participantes. Este documento entró en vigor a partir del 1 de enero de 1999.

En México la aplicación supletoria de la NIC 31 fue sustentada en las disposiciones contables vigentes hasta 2005 (Circular 49 de la Comisión de Principios de Contabilidad, CPC). De lo anterior, se desprende que la NIC 31 ha sido supletoria hasta en tanto no se emita la NIF B-6. Esta NIF fue sometida a auscultación el pasado 18 de junio de 2008 por el CINIF. El periodo de auscultación concluyó el 18 de septiembre de 2008, y se propone, en principio, una vigencia a partir de 2009. Al respecto, debe señalarse que dicho proyecto señala algunas diferencias con lo que establece la NIC 31, principalmente porque la NIF B-6 establece que las inversiones en negocios conjuntos deben valorarse mediante la aplicación del método de participación, a diferencia de la NIC 31 (actualmente en vigor), la cual re-

quiere la valuación de las inversiones en negocios conjuntos a su costo de adquisición. Sin embargo, la claridad de estas diferencias dependerá de las consideraciones y cambios que tome y decida el CINIF sobre los comentarios que recibió de la profesión y de los usuarios de la información durante el proceso de auscultación. Finalmente, respecto a la consolidación proporcional, el 6 de marzo de 2006 la CADNIF (antes CPC), emitió su Posición número 4, respecto a la supletoriedad de la misma.

### **7) NIC 40: “Propiedades de Inversión”**

En abril de 2000 el IASB emitió la NIC 40, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2001, recomendándose su aplicación anticipada. La NIC 40 permite el uso de uno de dos modelos propuestos para la valuación de las propiedades de inversión, que son:

- Modelo de costo.
- Modelo de valor razonable (*fair value*).

Las propiedades de inversión, en los términos de la NIC 40, son propiedades (terrenos o un edificio o parte de un edificio, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario bajo un arrendamiento financiero) para ganar rentas o plusvalía o ambas y no para:

- a) Uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.
- b) Venta en el curso ordinario del negocio.

En México la Circular 55, “Aplicación supletoria de la NIC 40 - Abril de 2001” emitida por la CPC, define a la NIC 40 como supletoria, pero sólo se admite que se utilice el modelo

del costo para el reconocimiento y medición de estos activos.

### **8) IFRS 2: “Pagos basados en acciones” y las siguientes interpretaciones relacionadas: IFRIC 8: “Alcance de la IFRS 2” y la IFRIC 11: “Transacciones del grupo económico y acciones en cartera”**

La IFRS 2 establece las reglas de valuación, presentación y revelación a seguir en el caso de transacciones de pagos basados en acciones derivadas de la compra de bienes o de la contratación de servicios; en este último se incluyen los pagos complementarios a empleados basados en acciones u opciones sobre acciones de la propia entidad.

Dicho boletín incluye las reglas aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones u opciones de la entidad, liquidables bajo las siguientes modalidades:

- Mediante acciones u opciones sobre las mismas.
- En efectivo, tomando como referencia el valor de las acciones u opciones.
- Conforme a acuerdos con opción de liquidar la transacción en efectivo o mediante la entrega de los instrumentos de capital.

Estas transacciones también incluyen aquellas en que los instrumentos de capital mencionados correspondan a otra empresa que forma parte del mismo grupo económico.

Esta IFRS fue aplicable a partir de los ejercicios que iniciaron en o después del 1 de enero de 2005, aunque promovía su adopción anticipada.

## **IFRIC 8 “Alcance de la IFRS 2”**

Esta IFRIC se refiere a cuando los bienes o servicios recibidos no pueden ser identificados específicamente por la entidad, como es el caso de los donativos (fijados con base en el valor de las acciones), otorgados a entidades con fines no lucrativos y entró en vigor el 1 de mayo de 2006, aunque se promovía su adopción anticipada.

## **IFRIC 11: “Transacciones con acciones propias y del Grupo”**

Este documento versa sobre el tratamiento contable que deben seguir las controladoras y subsidiarias de un grupo, en las que existan planes de pagos basados en acciones de la compañía tenedora o de otra entidad del grupo. El 1 de marzo de 2007 inició la vigencia de este documento; asimismo, se estableció su adopción de manera anticipada.

En México la aplicación supletoria del IFRS 2, ha sido prácticamente con las disposiciones contables vigentes. Sin embargo, lo anterior será procedente hasta en tanto no se emita la NIF D-8 “Pagos basados en acciones”, la cual el 31 de julio de 2007 fue puesta en auscultación por el CINIF. Su periodo de auscultación concluyó el 31 de octubre de 2007, y proponía en principio una vigencia a partir de 2008. Sin embargo, la NIF D-8 no ha sido promulgada.

Al respecto, dicho proyecto señalaba algunas diferencias con lo que establece la IFRS 2. Sin embargo, la claridad de las diferencias que son descritas en el proyecto de auscultación de la NIF D-8, dependerá de las consideraciones y cambios que tome y decida el CINIF, sobre los comentarios que recibió de la profesión y de los usuarios de la información durante el proceso de auscultación. Para mayor análisis de esta interpretación, además de

la lectura del propio documento, la CADNIF (antes CPC) emitió su Posición 6 (publicada en agosto de 2006), respecto a la supletoriedad de la misma.

## **9) IFRS 4: “Contratos de seguro”**

El objetivo de esta IFRS es especificar el reconocimiento de la información financiera que debe ofrecer y preparar una entidad emisora de contratos de seguro y reaseguro (aseguradora), así como el reconocimiento de instrumentos financieros que una entidad emite con características similares, contemplando en su alcance a los derivados implícitos y la disociación de los componentes de depósito y en el aspecto de reconocimiento y medición, entre otros temas, como: exención temporal del cumplimiento de otras IFRS (prueba de adecuación de pasivos y deterioro de activos por contratos de reaseguro), contratos de seguro adquiridos en una combinación de negocios o en una transferencia de cartera y componentes de participación discrecional.

Estos temas no se encuentran tratados en las NIF vigentes en México, por lo que estas normas cumplen la definición de supletoriedad. A pesar de que en la práctica las entidades que emiten seguros y reaseguros en México no aplican esta norma, debido a que observan las reglas que establece su organismo regulador (CNSF), en las notas a sus estados financieros deben revelar las diferencias entre dichas reglas y las NIF, que incluyen en estos casos a la IFRS 4, por ser supletoria.

## **10) IFRS 6: “Exploración y evaluación de recursos minerales”**

El objetivo de esta IFRS es especificar el tratamiento contable de los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación de recursos minerales; asimismo, exige a las en-

tidades realicen pruebas de deterioro del valor de éstos. La vigencia de esta norma inició el 1 de enero de 2006, aunque se promovía su adopción anticipada.

### **11) SIC 12: “Consolidación. Entidades con propósitos específicos (EPE)”**

Esta interpretación aborda el tema de cuándo una entidad debe proceder a consolidar una EPE, consecuente y en términos generales, la SIC establece que una EPE debe ser consolidada cuando la esencia de los negocios entre una entidad que consolida y la EPE, indique que esta última está controlada por aquélla. El control puede surgir, ya sea por la predeterminación de las actividades a llevar a cabo por la EPE o por otras circunstancias. El párrafo 13 de la NIC 27, “Estados financieros consolidados y separados” cita la definición de control y las circunstancias por las cuales se deriva el control.

Un ejemplo de lo anterior es cuando una entidad transfiere activos a una EPE y la entidad obtiene el derecho de uso de los activos transferidos, o la EPE ejecuta servicios para la entidad que le transfirió los activos. Todo lo anterior sin que exista inversión de capital en la EPE, por parte de la entidad que la controla.

Este documento entró en vigor el 1 de julio de 1999, aunque se promovía su adopción anticipada.

El Boletín B-8, “Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones”, no incorpora el tratamiento de este tipo de entidades, por lo que es considerada supletoria. Sin embargo, es importante mencionar que el pasado 18 de junio de 2008, el CINIF sometió a auscultación dos proyectos de NIF, la NIF B-8, “Estados financieros consolidados y combinados” y la NIF C-7, “Inversiones

en asociadas y otras inversiones permanentes”, cuyo proceso de auscultación concluyó el 18 de septiembre del año en curso. Ambos proyectos proponen que una subsidiaria o una asociada es aquella entidad en la que se tiene control o influencia significativa, respectivamente, que puede tener una estructura legal similar o diferente a la de la tenedora y que, incluso, puede ser una *entidad con propósitos específicos (EPE)*. Por lo tanto, las NIF B-8 y C-7, requieren que una entidad que constituya, patrocine o mantenga una relación con una EPE, en la cual en sustancia ejerza el control o influencia significativa, consolide sus estados financieros o reconozca el método de participación, respectivamente, con los de ésta. Adicionalmente, ambos proyectos señalan algunas diferencias con lo que establece la SIC 12, la NIC 27 y la NIC-28, “Inversiones en asociadas”; sin embargo, la claridad de las diferencias que son descritas en los proyectos de auscultación de ambas NIF, dependerá de las consideraciones y cambios que tome y decida el CINIF sobre los comentarios que recibió de la profesión y de los usuarios de la información durante el proceso de auscultación.

### **12) IFRIC 2: “Acciones o instrumentos similares emitidos por cooperativas”**

El IFRIC 2 aclara en qué casos puede considerarse a las acciones o instrumentos similares emitidos por las cooperativas como capital contable y en qué circunstancias estos instrumentos deben clasificarse como pasivos. La vigencia de esta interpretación inició el 1 de enero de 2005, aunque se promovía su adopción anticipada.

### **13) IFRIC 4: “Determinación de cuando un contrato contiene un arrendamiento”**

Esta interpretación provee una guía para determinar si ciertos contratos, son o contienen

un arrendamiento, en cuyo caso se establece que deberán aplicarse las disposiciones establecidas en la NIC 17, "Arrendamientos". Sin embargo, en México, al aplicar de manera supletoria la IFRIC 4, y de concluir que existe un arrendamiento, los lineamientos a seguir para determinar su clasificación y reconocimiento, ya sea como operativo o financiero, deberán realizarse conforme a lo establecido en el Boletín D-5, "Arrendamientos", ya que la NIC 17 no es supletoria en México.

Para mayor análisis de esta interpretación, además de la lectura del propio documento, la CADNIF emitió su Posición 7, emitida en mayo de 2008, respecto a la supletoriedad de la misma.

**14) IFRIC 5: "Derechos sobre intereses de fondos constituidos para solventar gastos por restauración y rehabilitación del medio ambiente"**

Esta interpretación trata sobre cómo reconocer las participaciones de los socios de este tipo de fondos en sus estados financieros, así

como las obligaciones asumidas relacionadas.

Esta norma entró en vigencia el 1 de enero de 2006, pero se admite su aplicación anticipada.

**15) IFRIC 6: "Deudas relacionadas con la participación en mercados específicos: equipos y desperdicios del mercado eléctrico"**

Esta interpretación clarifica cuándo se considera que una entidad tiene una obligación por manejo de residuos en la industria eléctrica, en función de lo establecido en una norma de la Unión Europea y, en consecuencia, se clarifica cuándo debe reconocerse el pasivo relacionado.

Entró en vigencia el 1 de diciembre de 2005, pero se admite su aplicación anticipada.

-----

**Comisión de Análisis y Difusión de Normas de Información Financiera  
(CADNIF)**

## **Posición 9**

### **Estado de flujos de efectivo**

---

***Conforme al artículo 1.12 de los Estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dentro de las actividades de la Comisión de Análisis de Normas de Información Financiera se contempla la elaboración de documentos que contengan comentarios sobre temas de interés para los miembros de la profesión y de aplicación práctica de normas de información financiera. Este documento fue preparado para responder a dicho propósito informativo, pero su contenido no debe considerarse como disposición normativa.***

---

#### **I. Antecedentes**

El CINIF emitió en noviembre de 2007, la NIF B-2, *Estado de flujos de efectivo*, con vigencia a partir de los ejercicios que inicien el 1° de enero de 2008, a través de la cual se sustituye el estado de cambios en la situación financiera como parte de los estados financieros básicos, estableciendo en su lugar y de forma obligatoria, la emisión del estado de flujos de efectivo.

Las razones de este cambio explicadas en la propia NIF B-2, son las siguientes:

*Estado de cambios en la situación financiera (estado de cambios):*

- a) muestra los cambios en la estructura financiera de la entidad, los cuales pueden o no identificarse con la generación o aplicación de recursos en el periodo;
- b) en un entorno inflacionario, no se eliminan los efectos de la inflación del periodo reconocidos en los estados financieros; y
- c) se presenta en unidades monetarias de poder adquisitivo de la fecha de cierre del periodo.

El estado de flujos de efectivo muestra las entradas y salidas de efectivo que representan la generación o aplicación de recursos de la entidad durante el periodo; en un entorno inflacionario, antes de presentar los flujos de efectivo en unidades monetarias de poder adquisitivo de la fecha de cierre del periodo, se eliminan los efectos de la inflación del periodo reconocidos en los estados financieros.

La información proporcionada por ambos estados financieros es útil para los usuarios; no obstante, el CINIF decidió establecer el estado de flujos de efectivo como estado financiero básico porque se considera que es prioritario proporcionar información específica sobre los flujos de efectivo realizados, entre otras razones, debido a que el efectivo es esencial no sólo para mantener o acrecentar la operación de una entidad, sino también para poder resarcir a sus acreedores y a sus propietarios, los recursos que le han canalizado a la entidad.

## II. Situación

El CINIF reformuló en agosto de 2007 el Boletín B-10, mediante la emisión de la NIF B-10, *Efectos de la inflación*, con vigencia a partir de los ejercicios que inicien el 1° de enero de 2008, la cual establece en los apartados relativos al Estado de Resultados y a la determinación del Resultado por Posición Monetaria (REPOMO), que cuando se opere en un entorno inflacionario la determinación y reconocimiento de los efectos de la inflación será de manera mensual, aun cuando éstos sean determinados en forma anual.

La NIF B-2 en su párrafo 12 establece que en los casos en que el entorno económico de la entidad sea inflacionario, los flujos de efectivo deben presentarse expresados en unidades monetarias de poder adquisitivo a la fecha de cierre del periodo actual, haciendo referencia al apéndice B "Guía para la determinación del estado de flujos de efectivo dentro de un entorno económico inflacionario", indicando que no es normativo.

El apéndice B establece que la actualización de los flujos de efectivo de entidades que emiten información financiera a fechas intermedias se haga de manera mensual; sin embargo, los párrafos B-8 a B-11 de dicho apéndice, establecen una mecánica diferente, en donde se utiliza un factor promedio en la actualización de los flujos de efectivo para entidades que no emiten información financiera a fechas intermedias, dando como resultado que el ajuste al flujo de efectivo por variaciones en niveles de inflación, sea diferente bajo las dos mecánicas permitidas por el apéndice.

En nuestra opinión dicha diferencia no debería de existir si se aplica una reexpresión precisa de los flujos de efectivo del mes en que se generaron al cierre del año. Esta diferencia podría ser significativa en entornos inflacionarios, ya sea de entidades mexicanas o de subsidiarias que operen en el extranjero.

### III. Referencias

La NIF B-10 en el párrafo 14 establece:

**“El REPOMO debe determinarse mensualmente. Para lograr lo anterior, debe multiplicarse la posición monetaria al inicio de cada mes (final del mes anterior) por el porcentaje de inflación del mismo mes. Posteriormente, el REPOMO de cada mes debe expresarse en unidades monetarias de poder adquisitivo a la fecha de cierre del balance general, por lo que debe determinarse su cifra reexpresada a dicha fecha.”**

En la determinación del REPOMO, la NIF B-10 no da la opción para determinarlo de manera anual con base en un promedio.

En el párrafo 45 de la NIF B-10, se establece:

**“La cifra reexpresada de cada uno de los ingresos, costos y gastos, mensuales, debe determinarse multiplicando su cifra base por el factor de reexpresión a la fecha de cierre del balance general.”**

Al igual que en la determinación del REPOMO, la reexpresión del estado de resultados debe hacerse de manera mensual, sin excepción.

La actualización de las partidas no monetarias y su correspondiente efecto en el estado de resultados, deben reexpresarse desde la fecha en que se originan hasta la fecha de cierre, sin dar alternativas de una actualización promedio.

Por otro lado, los párrafos B-2 al B-11 del apéndice B de la NIF B-2, establecen el proceso a seguir en la determinación del estado de flujos de efectivo dentro de un entorno económico inflacionario, proporcionando una metodología alternativa para las entidades que no emiten información a fechas intermedias.

Los párrafos del apéndice son:

#### **Entidades que emiten información a fechas intermedias**

**B.2 En primer lugar, habrá que determinar un estado de flujos de efectivo a valores nominales, por cada periodo mensual; para ello, dentro de la hoja de trabajo deben eliminarse en primer lugar y de forma integral, los efectos de la inflación reconocida en dicho periodo mensual (no deben eliminarse los efectos de reexpresión de periodos anteriores).**

**B.3 Para efectos de la eliminación a la que se refiere el párrafo anterior, es importante recordar que la NIF B-10, *Efectos de la inflación*, establece que el efecto neto de reexpresión de las partidas no monetarias (inventarios, activos fijos,**

capital contable, resultado del ejercicio, etcétera) debe ser igual, en números absolutos, que el de las monetarias, llamado resultado por posición monetaria (REPOMO); por tal motivo, todos los efectos de la inflación deben eliminarse en un sólo movimiento; de lo contrario, podría existir una diferencia.

- B.4** Después de eliminar los efectos de la inflación, las cifras de la entidad quedan como si no se hubieran reexpresado en el periodo; por tal motivo, todas las demás eliminaciones o reclasificaciones procedentes deben hacerse sin considerar los efectos de dicha inflación; por ejemplo, la depreciación del periodo debe conciliarse por el monto afectado al estado de resultados antes de hacer la reexpresión del periodo.
- B.5** Tratándose de la determinación del estado de flujos de efectivo con base en el método indirecto, el rubro de la utilidad o pérdida o, en su caso, del cambio neto en el patrimonio contable, del cual parte el estado de flujos de efectivo de cada mes en particular debe ser el que se obtuvo como consecuencia de haber reexpresado el estado de resultados o, en su caso, el estado de actividades; consecuentemente, en la presentación de cada estado de flujos de efectivo mensual, se parte de dicho resultado reexpresado y, en un renglón por separado, tal importe debe modificarse con la eliminación de los efectos la dicha reexpresión.
- B.6** En un siguiente paso, los flujos de efectivo mensuales deben reexpresarse desde la fecha en la que cada uno se generó a la fecha de cierre del periodo actual. Posteriormente, dichos importes se acumulan para determinar los flujos de efectivo del periodo en unidades monetarias constantes.
- B.7** Finalmente, la presentación del estado financiero se hace como sigue:
- a) los flujos de efectivo del periodo deben estar en unidades monetarias de poder adquisitivo de la fecha de cierre del periodo, tal como se determinaron con base en el párrafo anterior;
  - b) al igual que los flujos de efectivo, el saldo inicial de efectivo debe reexpresarse desde la fecha en la que fue determinado hasta la fecha de cierre del periodo actual, para así presentarse expresado en unidades monetarias de la fecha de cierre de dicho periodo;
  - c) el saldo final de efectivo se obtiene por la suma algebraica de los flujos de efectivo y el saldo inicial de efectivo de los dos incisos anteriores; este resultado debe ser igual que el saldo de efectivo presentado en el balance general a la fecha del cierre del periodo actual.

## Entidades que no emiten información a fechas intermedias

- B.8** En primer lugar, habrá que determinar un único estado de flujos de efectivo a valores nominales acumulado por todo el periodo contable; para tal efecto, habrá que seguir un procedimiento similar al establecido en los párrafos B-3, B-4 y B-5 anteriores, sólo que en lugar de hacer varias determinaciones mensuales, se hará una sola, por todo lo que implica el periodo contable.
- B.9** En segundo lugar, habrá que determinar el estado de flujos de efectivo en unidades monetarias de poder adquisitivo a la fecha del cierre del periodo, para lo cual deberá atenderse a lo siguiente:
- a) los flujos de efectivo del periodo deben reexpresarse con un factor de reexpresión promedio del periodo; de esta forma, se presentarán expresados en unidades monetarias del cierre del periodo actual;
  - b) el saldo inicial de efectivo, debe reexpresarse desde la fecha en la que fue determinado hasta la fecha de cierre del periodo actual, para así presentarse expresado en unidades monetarias de la fecha de cierre de dicho periodo;
  - c) el saldo final de efectivo debe ser el que se presenta en el balance general de la fecha de cierre del periodo contable.
- B.10** El efecto por reexpresión que surge por haber utilizado índices de reexpresión promedio para la determinación de los flujos de efectivo del periodo, en lugar de haber hecho una reexpresión específica de cada flujo de efectivo mensual a la fecha de cierre del periodo, debe presentarse en el rubro llamado *ajustes al flujo de efectivo por variaciones en niveles de inflación*.
- B.11** El factor de reexpresión promedio al que se refiere el párrafo B9 a) debe determinarse dividiendo el índice de precios de la fecha de cierre del periodo actual entre el índice de precios promedio de dicho periodo.

## IV. Análisis

Con la alternativa propuesta en los párrafos B-8 al B-11 del apéndice B de la NIF B-2, se estaría determinando un ajuste a los flujos de efectivo generados por partidas no monetarias de entidades que no emiten información financiera a fechas intermedias, diferente al que se hubiera determinado bajo los efectos de la NIF B-10 en partidas no monetarias; en virtud de que se utiliza un promedio y no una actualización de la fecha del mes en que se genera el flujo de efectivo a la fecha de cierre.

La alternativa relativa a la utilización de un factor de reexpresión promedio para entidades que no emiten información financiera a fechas intermedias, *podría ser justificable si la NIF B-2 estableciera que la actualización de las partidas no monetarias (incluyendo el capital contable), se realizará con base en la fecha en que se originaron, como lo establece la NIF B-10 y se aclarará que el factor de reexpresión, se determine con base en un promedio ponderado, que pudiera calcularse considerando el nivel de los ingresos, particularmente cuando éstos son cíclicos.*

## **V. Conclusión**

Derivado del análisis efectuado, la Comisión de Análisis y Difusión de Normas de Información Financiera, considera que las entidades que no emiten información financiera a fechas intermedias, *podrían utilizar el procedimiento mencionado en el párrafo anterior*, con lo cual se logrará que las cifras de las partidas no monetarias reportadas en los estados de resultados y variaciones en el capital contable, coincidan con las que se incluirán en el estado de flujos de efectivo.

Es conveniente considerar que aún cuando conforme a la NIF B-10, no nos encontramos actualmente en un entorno inflacionario, existen entidades mexicanas que consolidan subsidiarias que operan en entornos inflacionarios de acuerdo con las normas de la NIF B-15, *lo cual sustenta técnicamente la conclusión antes expresada.*

# XX

## PREMIO NACIONAL DE LA CONTADURÍA PÚBLICA



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

El IMCP  
convoca a  
participar  
en proyectos  
de estudio e  
investigación  
de temas  
relativos a la  
Contaduría  
Pública



Primer lugar	\$120,000.00 m.n.
Segundo lugar	\$80,000.00 m.n.
Tercer lugar	\$50,000.00 m.n.

**C**ONTABILIDAD **F**ISCAL **É**TICA  
**F**INANZAS **A**UDITORÍA **C**OSTOS  
**D**ERECHO **T**RIBUTARIO

Los trabajos se reciben máximo a las 14:00 horas del 30 de junio, 2009

Consulta bases y reglamento en

[www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)