

NORMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA B-3 "ESTADO DE RESULTADOS" ANÁLISIS Y COMENTARIOS SOBRE LA NORMA REVISADA



RESUMEN EJECUTIVO

No. 24 -2007

boletín técnico.

A partir del 1° de enero de 2007, entró en vigor la Norma de Información Financiera NIF B-3 "Estado de Resultados", emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), la cual deja sin efecto al Boletín B-3 emitido en 1995 por la Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Las modificaciones al Boletín B-3 tienen por objeto incorporar los conceptos establecidos por el nuevo marco conceptual, que fueron aprobados en la Serie A del CINIF, y converger con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

**COMITÉ TÉCNICO NACIONAL
DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

Por: C.P.C. Manuel Mena Zárate

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2007

Presidente

C.P.C. Sergio Federico Ruiz Olloqui Vargas

Presidente del Consejo Técnico

Lic. Federico Casas Alatríste

Secretario CDN y Director General IMEF

IQ MBA Juan Carlos Erdozáin Rivera

**COMITÉ TÉCNICO NACIONAL DE
INFORMACIÓN FINANCIERA**

PRESIDENTE

C.P.C. Enrique Calleja Pinedo

INTEGRANTES

C.P.C. Mario Chavero González

C.P.C. Roberto Velasco Gómez

C.P.C. Gustavo Ariza Rivero

C.P.C. Domingo García Robles

C.P.C. Manuel Mena Zárate

C.P.C. Alfredo Antúnez Sin

C.P.C. Daniel Ledesma González

C.P.C. Nicolás Olea Zazueta

C.P.C. Víctor Manuel Torres Carranza

C.P.C. Jorge Cordova Salgado

C.P.C. José Antonio Quesada Palacio

C.P.C. Luis A. Cortés Moreno

C.P.C. Irma Ornelas Valle

C.P.C. Sylvia Meljen Enríquez de Rivera

C.P.C. Olga Paola Sterling Jiménez

COLABORADORES

Dr. Enrique Beascochea

C.P.C. Sergio González Rivera

C.P. Martín Recillas
Coordinador del Comité Técnico
de Información Financiera

ANTECEDENTES

1. En atención al nuevo marco conceptual, la NIF B-3 requiere que el estado de resultados muestre siempre la utilidad neta atribuible a la entidad económica en su conjunto, previo a la presentación de la participación de los accionistas minoritarios y mayoritarios.
2. Aún cuando esta disposición estaba establecida en el Boletín B-8 "Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones" (p.25.m) el marco conceptual anterior establecido por el Boletín A-1 "Estructura Básica de la Contabilidad Financiera" y el Boletín A-11 "Definición de Conceptos Básicos Integrantes de los Estados Financieros", no lo establecían con claridad.
3. Esto significa que para fines del marco conceptual actual, los estados financieros consolidados, constituyen la información financiera de la entidad en su conjunto, incluyendo el interés minoritario, cuya participación queda incluida como último renglón del balance general y en el estado de resultados también queda como último renglón. Anteriormente, algunas entidades consolidadas arribaban a la utilidad mayoritaria y el interés minoritario se presentaba entre el pasivo y el capital contable.
4. De acuerdo con el marco conceptual el concepto de utilidad neta cambia en forma importante. Anteriormente, el Boletín A-11 la definía como el cambio entre el inicio y final del período, del monto total del capital contable, excepto los movimientos relativos al capital contribuido. Ahora la NIF A-5 define a la utilidad neta como el valor residual de los ingresos después de disminuir los costos y gastos relativos reconocidos en el estado de resultados.

5. En atención a lo que establece la NIF-A-5 "Elementos básicos de los estados financieros", los ingresos costos y gastos se clasifican en ordinarios y no ordinarios, a diferencia de lo que señalada el Boletín B-3 que los clasificaba en operación y no operación; consecuentemente, en la nueva estructura no se consideran los gastos de operación y no se incluye la tradicional utilidad de operación, que para efectos de análisis era muy utilizada, porque servía de base para determinar algunas razones financieras como, el EBITDA (*earnings before interest, tax and depreciation and amortization*) o el flujo operativo por acción. Para el antiguo Boletín B-3, la utilidad de operación era la resultante de enfrentar a las ventas netas, el costo de lo vendido y los gastos de operación, o sea, representaba la utilidad o pérdida obtenida de sus actividades primarias o normales. Las razones financieras anteriormente mencionadas, se seguirán determinando, pero como no hay definición de los conceptos operativos, su determinación podría ser arbitraria.
6. En cuanto a la convergencia con NIIF, la NIF B-3 señala que la NIC-1 no establece la obligatoriedad de clasificar los ingresos, costos y gastos en ordinarios y no ordinarios, lo cual constituye una diferencia con las normas mexicanas.
7. Otros conceptos que cambian de acuerdo con la nueva estructura, son las partidas especiales y las partidas extraordinarias que identificaba el Boletín A-7 "Comparabilidad" y que se trataban de acuerdo a lo que establecía el Boletín B-3. Las primeras se referían a las transacciones que reunían la característica de inusual o la característica de no recurrente, pero no de ambas y que el Boletín B-3 las clasifica en el estado de resultados dentro de los gastos de no operación, antes de la utilidad por operaciones continuas. Algunos ejemplos que establecía el Boletín de estas partidas especiales eran, el resultado en venta de activo fijo que no provenía de operaciones discontinuadas, indemnizaciones por reorganizaciones y efectos de huelgas. Ahora conforme a la NIF B-3 las anteriormente denominadas partidas especiales deben formar parte del rubro otros ingresos y gastos de las actividades ordinarias o primarias.
8. Las partidas extraordinarias se definían como eventos y transacciones inusuales e infrecuentes, que se presentaban en un renglón después de la utilidad por operaciones continuas, netas del impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores. Algunos ejemplos de estas partidas eran los efectos de terremotos, inundaciones, expropiaciones, prohibiciones legales nuevas y otros acontecimientos semejantes. Ahora, estas partidas deben ser registradas sin efecto de impuestos, como partidas no ordinarias de acuerdo con la NIF B-3.
9. Por último, se elimina del estado de resultados el rubro denominado "efecto acumulado al inicio del ejercicio por cambios contables", porque la NIF B-1 "Cambios contables y correcciones de errores", establece ahora que este efecto debe reconocerse en los resultados acumulados y no en la utilidad o pérdida del período actual.

Nueva NIF B-3

Tomando en cuenta las modificaciones llevadas a cabo en el nuevo marco conceptual, las disposiciones relacionadas con la estructura y presentación del estado de resultados, quedan como sigue (las entidades con propósitos no lucrativos quedan excluidas de esta NIF).

La determinación de la utilidad o pérdida neta debe incluir todos los ingresos, costos y gastos devengados de la entidad, excepto los que se identifican como otras partidas integrales. De acuerdo con la NIF A-5 estas partidas integrales se refieren a ingresos, costos y gastos que si bien ya están devengados, están pendientes de realización y que por disposición de alguna norma particular, se reconocen como un elemento separado dentro del capital contable. Al momento de realizarse, las otras partidas integrales deben reciclarse, es decir, deben reconocerse en la utilidad o pérdida neta del período en el que se realicen los activos netos que les dieron origen y como consecuencia, dejan de reconocerse como un elemento separado dentro del capital contable. Algunos ejemplos de otras partidas integrales son el efecto acumulado por conversión de estados financieros de una entidad extranjera o los ajustes derivados de los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros, tanto de los disponibles para venta como de los utilizados para cobertura de flujo de efectivo, también el exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable, el impuesto sobre la renta diferido que se aplica directamente al capital o los ajustes por pasivo adicional de remuneraciones al retiro.

ESTRUCTURA DEL ESTADO DE RESULTADOS POR RUBROS Y NIVELES DE UTILIDAD

NIF B-3

(Actual)

Actividades ordinarias -Relacionadas con el giro de la entidad o derivadas de las actividades primarias

Ingresos - Sin cambio

Costos y gastos - Derivados de actividades primarias, clasificadas en atención a la práctica del sector o industria al que pertenece:

- a) Con base en la función, mostrando en rubros genéricos los tipos de costos y gastos, atendiendo a su contribución a los diferentes niveles de utilidad o pérdida (aplicable a los sectores comercial o industrial).

BOLETIN B-3

(Anterior)

Actividades de operación -
Relacionadas con operaciones continuas que constituyen las actividades primarias.

Ingresos - Ventas y prestación de servicios sobre actividades primarias.

NIF B-3

(Actual)

b) Con base en la naturaleza, desglosando los rubros de costos y gastos atendiendo a la esencia específica del costo o gasto erogado, sin agrupación. (aplicable al sector servicios).

Costo de ventas - Sin cambio

Este rubro solo se presenta en una clasificación por función

Este tratamiento no quedó establecido

Utilidad o pérdida bruta - Sólo aplicable a una clasificación basada en la función

Gastos generales - Clasificación basada en la función:

- gastos de venta - sin cambio
- gastos de administración - sin cambio
- otros gastos generales - gastos de inversión derivados de nuevas alternativas de productos y servicios y otros gastos derivados de actividades primarias no frecuentes, como los costos de huelga o la reparación de daños de un ciclón.

Clasificación basada en la naturaleza:

- consumo de inventarios
- sueldos, presentaciones y otros beneficios a empleados
- depreciación y amortización
- comisiones
- etc.

BOLETIN B-3

(Anterior)

Costo de lo vendido - Costo de adquisición o producción de los artículos vendidos o costos que se identifican en forma directa con los servicios prestados.

Capacidad de producción no utilizada que debe ser destacada en el estado de resultados por separado del costo de lo vendido.

Utilidad bruta - Presentación optativa

Gastos de operación - Constituidos por gastos de venta que representan el esfuerzo para comercializar bienes y servicios y gastos de administración incurridos en la administración general y control de las operaciones.

Utilidad de operación - Resultante de enfrentar a las ventas o ingresos, el costo de lo vendido y los gastos de operación primarios o normales sin efecto de impuestos.

NIF B-3
(Actual)

Otros ingresos y gastos - Ingresos y gastos de operaciones incidentales que no constituyen RIF, ni participación en los resultados de subsidiarias y asociadas no consolidadas. Ejemplos: ganancias o pérdidas derivadas de la extinción de pasivos, donaciones recibidas, utilidad o pérdida en venta de activo fijo y de activos intangibles. Los ingresos y gastos del mismo concepto deben presentarse netos. Las antiguas partidas especiales que se presentaban en gastos de no operación deben incluirse en este rubro (ver párrafo 7 de antecedentes).

Resultado integral de financiamiento -
Se conforma de:

- a) Intereses
- b) Fluctuaciones cambiarias
- c) Cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros y
- d) Resultado por posición monetaria.

Participación en los resultados de subsidiarias y asociadas no consolidadas - Correspondiente a la aplicación del método de participación en la valuación de inversiones permanentes

Partidas no ordinarias - Se derivan de las actividades que no representan la principal fuente de ingresos para la entidad

BOLETIN B-3
(Anterior)

Ingresos y gastos de no operación - Ingresos y gastos distintos a los de operación. Se identifican con las operaciones financieras, así como aquellos resultantes de transacciones inusuales o infrecuentes o de una actividad no primaria. Incluía las partidas especiales que se describen en el párrafo 7 de antecedentes.

El RIF es el mismo, pero se presentaba en los ingresos y gastos de no operación.

El concepto es el mismo, pero se presentaba en los ingresos y gastos de no operación.

Utilidad por operaciones continuas antes de ISR y PTU - Suma algebraica de la utilidad de operación y los ingresos y gastos de no operación antes de impuestos y participación.

NIF B-3

(Actual)

Ejemplos: cancelación de una concesión, una expropiación y el exceso del valor razonable de los activos netos adquiridos sobre su costo de adquisición.

Utilidad o pérdida antes de impuestos - Representa el valor residual de las ventas o ingresos netos, después de sumar o reducir los otros ingresos, costos y gastos ordinarios y no ordinarios.

Impuestos a la utilidad - Importe de impuestos a la utilidad sin incluir el atribuible a operaciones discontinuadas. La PTU deja de reconocerse como un impuesto a la utilidad, debiendo presentarse como un gasto ordinario, atendiendo a lo dispuesto por la NIF relativa a beneficios a empleados.

Utilidad o pérdida antes de las operaciones discontinuadas - Suma algebraica de la utilidad antes de impuestos y el rubro de impuestos. Si no hay operaciones discontinuadas este nivel se considera como la utilidad o pérdida neta.

Operaciones discontinuadas - Se presentan los ingresos, costos y gastos relativos a las operaciones discontinuadas de acuerdo con lo dispuesto por la NIF particular. (No especifica cual).

BOLETIN B-3

(Anterior)

Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades atribuible a las operaciones continuas.

Utilidad por operaciones continuas - Suma algebraica de la utilidad por operaciones continuas antes de ISR y PTU y el importe de los rubros ISR y PTU.

Operaciones discontinuadas - Ganancias o pérdidas resultantes de discontinuar operaciones de un segmento de negocio (una división, un departamento, una subsidiaria, una asociada, cuyas operaciones y actividades pueden distinguirse). Su reconocimiento involucra dos momentos. Uno relativo al momento en que se aprueba el plan formal

NIF B-3

(Actual)

Las antiguas partidas extraordinarias deben ser registradas como partidas no ordinarias, antes de sus efectos de impuestos.

El efecto acumulado de un cambio debe reconocerse en los resultados acumulados y no en la utilidad o pérdida del período (Ver párrafo 9 de antecedentes).

Utilidad o pérdida neta - Importe neto de la utilidad o pérdida antes de operaciones discontinuadas +/- el rubro de operaciones discontinuadas, cuando dicho rubro exista (Ver párrafo 4 de antecedentes). Cuando proceda, la utilidad o pérdida neta debe distribuirse en participación de los accionistas minoritarios y mayoritarios (Ver párrafo 1 de antecedentes).

Utilidad por acción - Revelarse al calce del estado de resultados, conforme a lo dispuesto por la NIF particular (no especifica cual)

BOLETIN B-3

(Anterior)

de discontinuación y el seguro cuando se realizan las transacciones (Ver párrafos 15, 16 y 38 a 47 del Boletín A-7).

Partidas extraordinarias - Ganancias o pérdidas de eventos y transacciones que reúnen simultáneamente las características de inusuales e infrecuentes, netas de su efecto de ISR y PTU (Ver párrafo 8 de Antecedentes).

Efecto acumulado al inicio del ejercicio por cambios en principios de contabilidad, neto de ISR y PTU.

Este nivel no se define, sólo se hace referencia a lo establecido por el Boletín A-11 (Ver párrafo 4 de antecedentes). En lo relativo a la distribución de la utilidad en minoritario y mayoritario, su normatividad se establece en el Boletín B-8 (Ver párrafo 1 de antecedentes).

Utilidad por acción: Presentar como último renglón la utilidad por acción, determinada conforme a las reglas establecidas en el Boletín B-14.

En este Boletín se pretendió destacar los cambios en la estructura del estado de resultados, sin precisar otros cambios menores en las reglas de presentación, los cuales conviene ver directamente en la Norma de Información Financiera.

CONCLUSIONES

1. En la introducción de la NIF B-3 se menciona que una de las razones para emitir esta nueva norma, fue para converger con las Normas Internacionales de Información Financiera, sin embargo, uno de los principales cambios a la estructura no coincide con la NIC-1 y constituye una diferencia entre ambas normatividades. Me refiero a la incorporación de la clasificación de actividades ordinarias y no ordinarias.
2. La sustitución de la clasificación de operación y no operación por la de ordinarios y no ordinarios (que como se menciona en el párrafo anterior no coincide con las NIIF's) en mi opinión dificultará y probablemente provocará confusiones al llevar a cabo el análisis e interpretación del estado de resultados, para hacer comparaciones con el pasado y proyecciones hacia el futuro, sobre todo cuando el enfoque se realiza sobre las actividades primarias, entonces a los usuarios les resultará complicado aceptar que los resultados financieros, la valuación de acciones permanentes, las partidas infrecuentes o no recurrentes forman parte de la utilidad ordinaria (y antes no formaban parte de la utilidad de operación) o que las antiguas partidas extraordinarias formen parte de las utilidades por operaciones continuas, o que el impuesto a la utilidad corresponde a las actividades ordinarias y no ordinarias.
3. Seguramente el análisis e interpretación del estado de resultados requerirá de ajustes a las razones y proporciones utilizadas y nuevas definiciones para su mejor entendimiento.
4. La norma NIF B-3, señala que las operaciones discontinuadas y la utilidad por acción deberán presentarse y revelarse conforme a lo dispuesto por la NIF particular, sin embargo, no hay NIF particular. Los artículos transitorios debieron hacer referencia a la reglamentación anterior aplicable, mientras se desarrollan las nuevas NIF's.

ESTIMADO SOCIO

boletín técnico.

Cualquier comentario, observación
o sugerencia a este Boletín
favor de hacerlo llegar
directamente al autor.

C.P.C. Manuel Mena Zárate
Socio

Pricewaterhousecoopers

e-mail: manuel.mena@mx.pwc.com