

Estados financieros consolidados o combinados

NIF B-8 para el 2009

Por C.P.C. José Miguel Barañano Guerrero
Vicepresidente de Relaciones y Difusión del Instituto Mexicano
de Contadores Públicos.

En junio del 2008, se inició el proceso de auscultación de la NIF B-8 para recibir comentarios a más tardar el 18 de septiembre del mismo año. El pasado 19 de diciembre, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera promulgó cinco nuevas normas de información financiera, dentro de las cuales se encuentra la NIF B-8, con entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero del 2009.

La razón fundamental de dicha iniciativa es converger con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF), sobre todo la NIC-27, “Estados financieros consolidados y separados”, e incorporar la nueva terminología establecida en el marco conceptual.

Dentro de los principales cambios en relación con el pronunciamiento anterior, tenemos:

- La incorporación del concepto entidades con propósito específico. Las famosas Special Purpose Entity (SPE) o Special Purpose Vehicle (SPV), definidas dentro de la norma como las que se crean para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano, motivo por el cual pueden dejar de existir después de alcanzar dicho fin. Hemos visto abusos en la utilización de este tipo de entidades o vehículos por parte de grandes empresas en todo el mundo. Por ello, era necesario tapar todas aquellas lagunas que permitirían a las empresas dejar de consolidar a este tipo de entidades. Entonces, el CINIF incorpora los principales conceptos y ejemplos establecidos en la SIC-12, la cual se tenía que estar aplicando de manera supletoria para los ejercicios anteriores al 1 de enero del 2009.
- Este nuevo pronunciamiento nos da la opción de presentar estados financieros no consolidados (cumpliendo con algunos puntos que se establecen en el cuerpo de la norma), lo cual no está en contra del postulado de entidad económica,

ya que el control de la entidad se encuentra en la controladora principal y es en este punto donde se da la diferencia más importante con la norma internacional (en mi opinión, un punto muy acertado por parte del CINIF). La inversión permanente en subsidiarias debe valuarse bajo el método de participación y la norma internacional establece que deben valuarse al costo o de acuerdo con lo que establece la NIC-39, “Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición”. Al respecto, la NIF C-7 establece algunas consideraciones respecto al método de participación y menciona que, en caso de pérdidas, éstas se deben reconocer hasta dejar la inversión permanente en cero y si queda algún excedente. Debe reconocerse como un pasivo, sólo en la medida en que la tenedora haya incurrido en obligaciones legales o asumidas en nombre de ésta.

- Se incorpora el concepto de derechos de voto potenciales, pues dentro de los indicios de control (concepto base dentro del proceso de consolidación) dice que deben evaluarse para ver si contribuyen o no a la existencia de control. Para tales efectos, debemos considerar la existencia de opciones para la compra de acciones o cualquier otro instrumento convertible en acciones ordinarias, que si se ejercen o se convierten le pueden dar poder, voto adicional o reducir los derechos de voto de terceras partes.
- Nuevos términos: participación controladora y participación no controladora. A partir de este momento, desaparecen los conceptos de interés mayoritario e interés minoritario. En las bases para conclusiones Apéndice C, el CINIF señala que lo importante es identificar a la controladora y a la no controladora, y no a quien tiene la mayoría o minoría del capital contable de la entidad económica consolidada.
- Reconocimiento de la participación no controladora (antes interés minoritario). Dice que debe quedar valuada con base en el valor razonable de los activos netos de la subsidiaria y el crédito mercantil, determinados con el método de compra (NIF B-7, “Adquisiciones de negocios”).

Para efectos de esta nueva NIF B-8, se separan los temas de consolidación y de inversiones en asociadas. NIF C-7, en mi opinión, es un entendimiento integral de consolidación de estados financieros que forzosamente involucra ambas normas.

Cualquier cambio en la participación de la controladora en la subsidiaria que no implique pérdida de control debe ser reconocido como una transacción entre accionistas.



Otro punto importante para comentar es lo relacionado con las transacciones entre accionistas. Se señala que cualquier cambio en la participación de la controladora en la subsidiaria que no implique pérdida de control debe ser reconocido como una transacción entre accionistas. Con ello, cualquier diferencia entre el importe del ajuste a la participación no controladora y el valor razonable de las contraprestaciones pagadas o recibidas tiene que ser reconocida directamente en el capital contable y asignada a la participación controladora.

Lo anterior nos lleva que no solamente los efectos derivados de las adquisiciones de la participación no controladora (de interés minoritario) sean registrados directo en el capital contable, sino también los efectos derivados de la venta de una parte de las inversiones en subsidiarias, sin que esto signifique pérdida de control.

Para tales efectos, hay un párrafo en las bases para conclusiones de la NIC-27 que me parece muy interesante por par-

te del International Accounting Standards Board (IASB). Dice que la controladora mantiene los activos del negocio, aunque comparte los beneficios provenientes de esos activos con la participación no controladora. Por ello, adquirir la participación no controladora significa obtener el derecho sobre parte de los beneficios que le correspondían a la participación no controladora. Es decir, ésta no invierte en más o nuevos activos, sino que adquiere más derechos sobre los beneficios provenientes de los activos que ya controlaba.

El IASB emitió un nuevo proyecto para auscultación referente a los estados financieros consolidados, cuyos comentarios se recibieron hasta el 20 de marzo del 2009.

El fin de este proyecto es revisar la NIC-27 y retirar la SIC-12, pues se habían detectado algunas inconsistencias y dentro de los puntos más importantes se encuentra el establecimiento de una nueva definición de control que abarque a las entidades que se encuentran bajo el alcance de la NIC-27 y SIC-12. ❁

Nueva INIF-17

Contratos de concesión de servicios

Por C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno
Miembro del Consejo Emisor del CINIF.
lcortes@cinif.org.mx



El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera emitió en marzo pasado la INIF-17, *Contratos de concesión de servicios*, que tiene por objeto dar respuesta a la pregunta: ¿Cómo un operador debe reconocer los contratos de concesión de servicios?

En muchos países, la infraestructura de los servicios públicos (carreteras, puentes, túneles, cárceles, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, suministro de energía y redes de telecomunicaciones) ha sido tradicionalmente cons-

truida, operada y mantenida por el sector gubernamental, así como financiada a través del presupuesto público. En algunos países, las administraciones han establecido acuerdos de servicios contractuales para atraer la participación del sector privado en su desarrollo, financiamiento, opera-

La INIF-17 surge de la necesidad de proporcionar una orientación respecto al tratamiento contable a seguir sobre los contratos de concesión de servicios, así como a resolver dudas sobre cuáles NIF son aplicables a estos contratos y en qué términos.

ción y mantenimiento. La infraestructura ya puede existir o ser construida durante el periodo establecido.

Un acuerdo en el ámbito de aplicación a esta Interpretación de Normas de Información Financiera (INIF) supone normalmente una entidad del sector público o privado (concedente), otra del privado (operador), la construcción de una infraestructura utilizada para prestar el servicio público o su mejora (por ejemplo, al aumentar su capacidad) y la operación y mantenimiento de tal infraestructura durante un tiempo específico.

Al operador se le paga por sus servicios durante el periodo que establece el acuerdo, el cual se rige por un contrato que establece las normas de desempeño, mecanismos o procedimientos de ajuste a los precios y disposiciones para el arbitraje de controversias.

Una característica de estos contratos de servicio es la naturaleza del servicio público derivado de la obligación asumida por el operador. La política pública comprende la infraestructura necesaria para que los servicios sean proporcionados al público, independientemente de quién los opera. La modalidad del contrato obliga al operador a trabajar a nombre de la entidad que le otorga la concesión. Otros elementos comunes a considerar son:

- a)** El concedente u otorgante en el contrato es la parte que concede el servicio al operador, el cual es una entidad del sector público (incluido un organismo gubernamental) o bien del ámbito privado a quien se le haya cedido la responsabilidad del servicio.
- b)** El operador no es un agente que actúa a nombre del concedente, sino que es responsable de al menos una parte del manejo de la infraestructura y los servicios conexos. Asimismo, está obligado a devolver, al final del periodo del contrato, la infraestructura al concedente en una condición especificada, a cambio de poco o ningún incremento en la contraprestación, con independencia de cuál de las partes la financió.
- c)** En el contrato se establecen los precios a ser cobrados por el operador y se regula el mecanismo de ajuste de precios durante la vigencia del acuerdo.

La INIF-17 aplica en contratos de concesión de servicio público a privado en los que:

a) El concedente controla o regula los servicios que debe proporcionar el operador con la infraestructura relativa (ya sea construida por éste bajo el contrato de concesión u otorgada por el concedente durante el plazo de la misma), así como a quién se le debe proporcionar el servicio y a qué precio.

b) El concedente ejerce control a través de la propiedad, el derecho del beneficio o cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del contrato.

Un ejemplo de contrato en el alcance de la INIF-17 es un contrato relacionado con la construcción u operación de un túnel en una carretera por parte de un tercero, con las siguientes características:

- a)** El contrato se asigna a un operador mediante una dependencia gubernamental, la cual es responsable de la red nacional de carreteras.
- b)** El operador toma decisiones diarias (cierre de carriles, necesidades del personal, etc.).
- c)** La dependencia gubernamental tiene control en las tarifas.
- d)** El túnel se devuelve a la dependencia gubernamental después de un periodo específico.

Al respecto, esta INIF identifica dos tipos de servicio que se proporcionan en esta clase de contratos:

- a)** De construcción o mejora.
- b)** De operación.

La INIF-17 surge de la necesidad de proporcionar una orientación respecto al tratamiento contable a seguir sobre los contratos de concesión de servicios, así como de resolver dudas sobre cuáles NIF son aplicables a estos contratos y en qué términos, y si deben aplicarse o no supletoriamente disposiciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés).

La INIF-17 proporciona una serie de guías para reconocer los ingresos, costos y gastos asociados con este tipo de contratos y cómo deben identificarse y reconocerse los derechos alcanzados por tales contratos. Para acceder a las conclusiones alcanzadas por el CINIF, es posible descargar el documento que se encuentra disponible en su página electrónica: <http://www.cinif.org.mx> 