



# Noticias NIIF

## Julio–Agosto 2014

### En este número:

#### 1 La NIIF 9 finalmente sale a la calle

El LASB finaliza proyecto para reemplazar la NIC 39

#### 2 GRT de ingresos

Grupo de recursos de transición comienza el debate sobre la NIIF 15

#### 3 Combinaciones de negocios

AEVM informa sobre contabilidad bajo NIIF 3

#### 4 Recién salido de la imprenta

Enmiendas a NIC 41 y NIC 16 sobre las plantas al portador

UE respalda la CINIIF 21

Nuevas deliberaciones sobre arrendamientos

Iniciativa de divulgación.

Discusiones sobre el Marco Conceptual

#### 6 Preguntas y respuestas

‘R’ es para partes relacionadas

#### 8 La mordida en la espalda...

## La NIIF 9 finalmente sale a la calle

ElIASB ha publicado la versión final “completa” de la NIIF 9 - Instrumentos Financieros. La nueva norma incluye aclaraciones sobre los requisitos de clasificación y medición, así como el nuevo modelo de pérdidas crediticias esperadas. Mercedes Baño analiza los principales impactos de la sustitución de la NIC 39.

Uno habría esperado una banda musical caminando por la calle cuando el LASB publicó finalmente la NIIF 9. Quizás la banda estaba esperando por tanto tiempo, que sus miembros fueron contratados para actuar en la ceremonia de inauguración de los Juegos de la Mancomunidad.

ElIASB pulió el capítulo sobre clasificación y medición y ha añadido un nuevo capítulo sobre pérdidas crediticias a los requisitos de contabilidad de coberturas previamente publicados, con lo que baja el telón sobre el cuerpo principal de la NIIF 9.

Hay un epílogo todavía esperando, ya que el capítulo de cobertura macro se encuentra aún en la fase de documento para discusión. El período de comentarios finaliza en octubre.

### Requisitos de clasificación y medición

Hay tres categorías de instrumentos de deuda bajo la NIIF 9: costo amortizado, valor razonable con cambios en otros resultados integrales (VRORI), y valor razonable con cambios en resultados (VRCR). Los principios de medición de cada categoría son parecidos a los actuales requisitos en virtud de la NIC 39.

La clasificación depende del modelo de negocios para la gestión de los activos financieros, y si los

flujos de efectivo contractuales representan únicamente pagos del capital e intereses (UPCI).

El modelo de negocios de una entidad se refiere a la forma en que la entidad gestiona sus activos financieros con el fin de generar flujos de efectivo y crear valor para la entidad. El modelo de negocios de la entidad determinará si los flujos de efectivo serán el resultado de obtener flujos de efectivo contractuales, de la venta de activos financieros o de ambos. Si un instrumento de deuda se mantiene para cobrar, podría ser clasificado al costo amortizado si también cumple con el requisito de UPCI. Los instrumentos de deuda se pueden clasificar como VRORI si cumplen con el requisito de UPCI y se mantienen en una cartera donde una entidad los mantiene tanto para obtener los flujos de efectivo de activos como para vender los activos. Los activos financieros que no contengan los flujos de efectivo que sean UPCI deberían ser medidos a VRCR (por ejemplo, los derivados).

Las inversiones en instrumentos de patrimonio se miden siempre al valor razonable. Sin embargo, la gerencia tiene la elección irrevocable de presentar los cambios en el valor razonable en el ORI, siempre y cuando el instrumento no se mantenga para negociar. Si es así, los cambios en el valor razonable se presentan en los resultados.



### **Modelo de pérdidas crediticias esperadas**

El nuevo modelo de pérdidas crediticias esperadas (PCE) tiene como objetivo abordar la crítica de “demasiado poco, demasiado tarde” planteada durante la reciente crisis económica. La NIIF 9 contiene un enfoque de “tres fases” para la contabilización de las pérdidas crediticias que se basa en el cambio en la calidad crediticia de los activos financieros desde el reconocimiento inicial. Los activos se mueven a través de las tres etapas, como cambios en la calidad del crédito, y estas etapas dictan cómo una entidad mide las pérdidas por deterioro o aplica el método del tipo de interés efectivo.

El deterioro se mide utilizando las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida en lugar de las pérdidas crediticias esperadas a 12 meses donde ha habido un aumento significativo en el riesgo de crédito. Hay simplificaciones operativas para los arrendamientos y cuentas comerciales por cobrar.

En la práctica, las reglas significan que las entidades tendrán que registrar una pérdida del día 1 igual a las pérdidas crediticias esperadas a 12 meses en el reconocimiento inicial de los activos financieros (o las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida para cuentas comerciales por cobrar). Esto tendrá un impacto significativo en las entidades con grandes carteras

de activos financieros a costo amortizado o VRORI.

### **¿Quiénes serán los más afectados?**

La NIIF 9 se aplica a todas las entidades. Sin embargo, las instituciones financieras y otras entidades con grandes carteras de activos financieros medidos al costo amortizado o VRORI serán las más afectadas, en particular, por el modelo de pérdidas crediticias esperadas. Las entidades deben evaluar las implicaciones de la nueva norma lo antes posible. Se espera que la aplicación del nuevo modelo de PCE represente un reto y pueda implicar modificaciones importantes en los sistemas de gestión de crédito.

Un grupo de implementación ha sido establecido por el IASB a fin de considerar los aspectos más desafiantes de la implementación del nuevo modelo de PCE.

### **¿Convergencia?**

La norma nueva y completa es solo IASB. El IASB y el FASB no pudieron ponerse de acuerdo ni sobre los modelos de medición y clasificación ni sobre los de deterioro, a pesar de que la NIIF 9 se concibió originalmente como un proyecto de convergencia.

### **Grupo de Recursos para la Transición de Ingresos trae lo mismo de siempre... y lo inesperado**

**El debate sobre la implementación de la nueva norma de ingresos del IASB y el FASB comenzó este mes con la primera reunión del Grupo de Recursos para la Transición de Ingresos.**

La NIIF 15 ha estado vigente solo dos meses, pero las preguntas de aplicación ya han comenzado a llegar a raudales. El Grupo de Recursos para la Transición de Ingresos (GRT) se reunió por primera vez la semana pasada para iniciar el debate sobre estos temas. El GRT incluye la representación tanto del mundo contable de EE.UU. como internacional, incluyendo preparadores, usuarios y auditores.

Las discusiones no fueron concluyentes. Pero no es sorprendente, ya que el GRT no pretende interpretar o fijar normas. Más bien, el objetivo de la GRT es informar a los Consejos acerca de los posibles desafíos de implementación que podrían requerir acción. Demos un vistazo a las cuestiones desde el primer momento.

## ¿Qué fue discutido?

### Principal 'versus' agente

Dos de los cuatro documentos abordaron la cuestión de principal *versus* agente. Se podría estar preguntando por qué, ya que los indicadores de la NIIF 15 son exactamente los mismos que los PCGA existentes. Pues, ese es el problema. La NIIF 15 tiene los mismos indicadores, pero el modelo básico ha cambiado significativamente, de un enfoque de riesgo y recompensa a uno basado en la transferencia de control.

Al GRT se le preguntó si un principal debe controlar los bienes o servicios antes de ser entregados y cómo los indicadores de principal / agente interactúan con la noción de control. La discusión era amplia, y la única cosa que parecía tener el consenso es que la evaluación requiere un juicio. Algunos sugirieron que la norma no es clara, pero no hay indicios aún de qué medidas podrían tomar los Consejos sobre estos temas.

### La 'excepción de regalías'

Una pregunta acerca de cómo aplicar la "excepción", que retrasa los ingresos por ventas y

uso en base de regalías por licencias de propiedad intelectual, hasta que la venta o el uso se produce, tampoco fue sorprendente. Cualquier "excepción" va a crear debate sobre cuán amplia o estrechamente debe ser aplicado. Hubo opiniones diversas expresadas en la GRT, y una vez más, no está claro cómo los Consejos pueden llevar adelante la discusión.

### Pruebas de deterioro

La buena noticia es que parece haber consenso en que los flujos de efectivo de las renovaciones y las extensiones pueden ser considerados para la prueba de deterioro realizada en los costos de los contratos capitalizados. Sin embargo, no hay ninguna señal de una posible acción por parte de los Consejos sobre cómo resolver la contradicción que puede darse en las palabras de la norma.

### ¿Qué sigue?

Los Consejos indicaron que habrá una total transparencia sobre cómo van a responder a las presentaciones, y si se tomarán medidas. El primer vistazo a cómo esta se comunicará probablemente suceda en octubre, en la próxima reunión del GRT.

## Combinaciones de negocios atraen la atención reguladora

**El informe de la AEVM sobre la contabilidad de combinación de negocios identifica algunas buenas revelaciones sobre esta, así como algunas áreas de mejora.**

La Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM) publicó un informe sobre la contabilidad de combinaciones de negocios bajo NIIF. La AEVM examinó cómo la NIIF 3 fue aplicada por 56 emisores de la Unión Europea (UE). Identificaron algunos puntos positivos, pero el informe sugiere una serie de áreas de diversidad en la práctica y donde la calidad de la información financiera podría mejorarse.

Las preocupaciones más importantes se resumen a continuación:

- Plusvalía comprada y ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas: La AEVM sigue preocupada por las descripciones banales de los dos factores que

componen la plusvalía comprada y los factores que conducen a una compra ventajosa. La AEVM también implica que el número de entidades que reportan una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (11%) fue mayor de lo que el IASB podría haber previsto.

- Activos intangibles y pasivos contingentes: La AEVM alienta más desagregación en las revelaciones sobre activos intangibles y pasivos contingentes. Destacó que las técnicas de valoración y supuestos serán diferentes, dependiendo de la naturaleza del saldo. También alentó al IASB para continuar su evaluación de los intangibles de relaciones con clientes, específicamente si la

orientación contable debe distinguir entre las relaciones contractuales y no contractuales.

- Técnicas de medición del valor razonable: La AEVM señaló que muchas entidades solamente revelen la existencia de una

valoración externa en lugar de los métodos y supuestos utilizados para determinar el valor razonable. Sugiere que las revelaciones podrían mejorarse si algunas de ellas requeridas por la NIIF 13 fueran llevadas a la NIIF 3.

## Recién salido de la imprenta

### Enmiendas a la NIC 41 y la NIC 16 para las plantas al portador

El IASB ha modificado la NIC 16 y la NIC 41 en relación con las plantas al portador. Antes de las enmiendas, todos los activos biológicos se encontraban en el alcance de la NIC 41 y se medían a valor razonable, menos los costos de venta. Las plantas al portador serán ahora consideradas de manera diferente a todos los demás activos biológicos.

Las enmiendas distinguen las plantas al portador de otros activos biológicos, ya que estas se utilizan únicamente para cultivar productos durante su vida productiva. Las plantas al portador son vistas como algo parecido a una pieza de maquinaria en un proceso de

fabricación y, por lo tanto, serán clasificadas como PPE y contabilizadas de acuerdo con la NIC 16.

Las enmiendas deben ser aplicadas retroactivamente, y son efectivas para los períodos anuales que comienzan en o después del 1 de enero de 2016. Se permite la aplicación anticipada. A los preparadores existentes de las NIIF -que miden las plantas al portador a valor razonable menos los costos de venta- se les permite usar el valor razonable como costo atribuido para estos activos tras la adopción de las enmiendas.

### La UE apoya la CINIIF 21

La Unión Europea (UE) ha aprobado la CINIIF 21, "Gravámenes", una interpretación de la NIC 37, "Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes". La interpretación es efectiva para períodos anuales que comienzan en o después del 1 de enero de 2014 (17 de junio de 2014 para las entidades de la UE).

La CINIIF 21 establece la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen que no es impuesto sobre la renta. La interpretación podría dar lugar al reconocimiento de un pasivo más tarde que antes, particularmente en relación con los gravámenes que se desencadenan por las circunstancias en una fecha específica. Para más detalles consulte *Straight away 119*.

## Nuevas deliberaciones sobre arrendamientos

El IASB y el FASB (los Consejos) continuaron las discusiones en junio y julio sobre subarrendamientos, las operaciones de venta con arrendamiento posterior y los requisitos de presentación y revelación.

### Subarrendamientos

Los Consejos acordaron que una entidad que es a la vez el arrendatario y el arrendador del mismo activo subyacente debe registrar un

"arrendamiento principal" y un subarrendamiento como dos contratos separados, a menos que dichos contratos se ajusten a la orientación para las combinaciones de contratos discutida previamente.

El IASB decidió que la clasificación del subarrendamiento debería evaluarse por referencia al activo de derecho de uso que surge del arrendamiento principal. El FASB decidió

que la clasificación del subarrendamiento debería evaluarse por referencia al activo subyacente.

#### *Las operaciones de venta con arrendamiento posterior*

Los Consejos acordaron que un vendedor-arrendatario debería contabilizar la venta de un activo basado en la nueva guía de reconocimiento de ingresos. Si el vendedor-arrendatario tiene una opción de recompra con respecto al activo subyacente, el comprador-arrendador no obtendría el control de dicho activo. El FASB decidió hacer más análisis sobre las opciones de compra ejercitables a valor razonable.

El IASB acordó que un vendedor-arrendatario debería contabilizar la venta de una parte del activo subyacente (es decir, una venta de su participación en el residuo). Sin embargo, el FASB acordó que una ganancia debería reconocerse de la misma manera que para cualquier otra venta de un activo no financiero.

Los Consejos acordaron que si el precio de venta del activo subyacente es inferior a su valor razonable, la diferencia debería ser contabilizada como un ajuste al activo de derecho de uso. Si el precio de venta es superior al valor razonable del activo subyacente, un vendedor-arrendatario debería reconocer el importe de cualquier exceso de precio de venta como un pasivo financiero adicional. Un comprador-arrendador debería contabilizar una deficiencia del precio de venta como pago anticipado del alquiler por parte del vendedor-arrendatario, y un exceso del precio de venta como el financiamiento adicional proporcionado al vendedor-arrendatario.

#### *Requisitos de presentación y revelación*

Los Consejos también discutieron los requisitos de presentación y revelación, incluida la presentación en el balance general y el estado de flujos de efectivo, y los requisitos de divulgación del arrendador.

El IASB todavía tiene una serie de temas a tratar antes de emitir una norma final.

### ***Iniciativa de divulgación***

El IASB continuó las discusiones sobre su Iniciativa de Divulgación. Los aspectos más destacados fueron:

- Enmiendas a la NIC 7 – El IASB tiene previsto proponer una enmienda a la NIC 7, que requiere una conciliación de los pasivos relacionados con actividades de financiamiento. Se realizarán nuevas actividades de extensión sobre la necesidad de divulgaciones adicionales acerca de ciertas restricciones sobre el efectivo y

equivalentes de efectivo, tales como la limitación en la capacidad de distribuir efectivo dentro del grupo.

- Presentación – El IASB decidió no reiniciar el proyecto de presentación de estados financieros. Introducirá un proyecto para la agenda de investigación creciente sobre la ejecución de informes. El personal preparará un plan detallado sobre el proyecto y sus interacciones con la iniciativa de divulgación y el proyecto de Marco Conceptual.

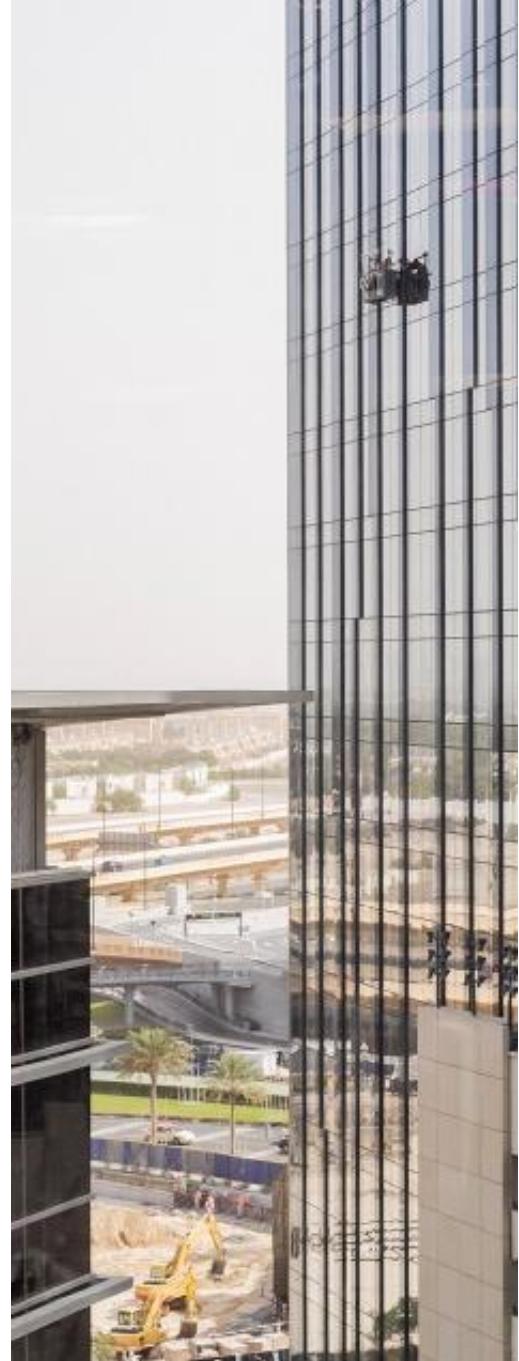
### ***Discusiones sobre el marco conceptual***

El IASB se adelantó con su discusión sobre el Marco Conceptual en junio y julio. El siguiente paso del debido proceso es una propuesta de normativa que se espera a finales de este año. Algunas de las decisiones tentativas clave son las siguientes:

- Existe una obligación presente de transferir un recurso económico como resultado de un suceso pasado, tanto si la entidad no tiene “ninguna capacidad práctica para evitar” la transferencia, como si el importe de la transferencia se determina por referencia a los beneficios que la entidad ha recibido o actividades que se han realizado

en el pasado. La consideración de lo que significa “sin capacidad práctica” será considerada a nivel de normas.

- El Marco requerirá un total o subtotal de utilidad o pérdida. La utilidad o pérdida se describe como la principal, pero no la única fuente de información sobre el desempeño del período.
- El Marco no va a definir un objetivo de medición separada, sino más bien a describir cómo la medición contribuye al objetivo general de la información financiera. El IASB ha comenzado a discutir las categorías de medición.
- La unidad de cuenta será una decisión de nivel de normas, pero en el Marco se incluirá una lista de los factores a considerar para determinar la unidad de cuenta.
- No se harán enmiendas al concepto de importancia relativa (materialidad) en el Marco existente.





## **Conoce tu 'ABC' de NIIF: R es para información a revelar sobre 'partes vinculadas'**

**Anna Schweizer, de la Central de Servicios de Consultoría Contable de PwC, analiza los desafíos más comunes en torno a la información a revelar sobre partes vinculadas.**

Usted podría preguntarse "¿por qué eligieron este tema?". La mayoría es de la opinión de que la norma es clara y que las revelaciones deben ser sencillas, pero puede ser que falte un poco de ingenio. El tema sigue siendo un área de enfoque para muchos reguladores en todo el mundo. Echemos un vistazo a algunas de las preguntas comunes en torno a la información a revelar sobre partes vinculadas.

### ***Un compromiso para hacer algo***

Muchos piensan que la información a revelar sobre partes vinculadas se trata de las transacciones, pero en realidad captan más que eso. La NIC 24 requiere que una entidad revele los compromisos con partes relacionadas, incluyendo "un compromiso de hacer algo si se produce o no se produce un evento en particular en el futuro".

Pongamos un ejemplo. La Entidad A celebra un acuerdo con su directora de finanzas en 2011. La entidad ha decidido trasladar su casa matriz y requiere la traslación de la directora de finanzas. La entidad A comprará la propiedad residencial de la directora de finanzas si ella es incapaz de encontrar un comprador antes del 30 de junio de 2012. La Entidad A está preparando sus cuentas para el año que terminó el 31 de diciembre de 2011. ¿Es necesaria la revelación de este acuerdo?

El compromiso de la Entidad A para adquirir la propiedad de la directora de finanzas si no es capaz de venderla debe ser revelada, a pesar de que aún no se haya producido la compra real de la propiedad. Esta revelación es aplicable incluso si la Entidad A espera comprar la propiedad por el precio de mercado.

También es importante recordar que "personal gerencial clave" incluye a todos los directores de la entidad (sea o no ejecutivo). Por lo tanto, la

directora de finanzas es una parte relacionada de la Entidad A, por lo que cualquier transacción o compromiso entre las dos partes debe ser revelada en los estados financieros de la Entidad A si cumple con la definición de una transacción de partes vinculadas.

### ***¿Cómo interpretar 'gobierno'?***

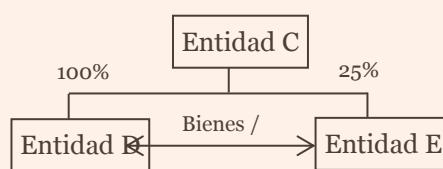
Vamos a suponer que la Entidad A, controlada por el gobierno de Región X del País Z, celebra una transacción con la Entidad B, controlada por el gobierno de la Región Y en el País Z. ¿Son estas entidades partes vinculadas? ¿Sería aplicable la excepción para las transacciones entre partes relacionadas con los gobiernos?

La NIC 24 no proporciona una orientación adicional sobre la definición de gobierno, y la relación entre los diferentes sectores del gobierno podrían diferir entre las distintas jurisdicciones. El IASB no proporcionó orientación adicional porque sentía que una definición más detallada no podía captar todas las estructuras a través de cada jurisdicción. Por consiguiente, se necesita un juicio para determinar si una entidad está relacionada con un gobierno. Este juicio podría considerar, por ejemplo, la cantidad de control o influencia del gobierno "controlador" que tiene sobre las unidades "subsidiarias", parecido a la evaluación de control en otras normas.

### ***¿Es un asociado del controlador una parte vinculada a una subsidiaria?***

La definición de una parte vinculada en la NIC 24 tiene una serie de características diferentes, lo que a veces hace difícil evaluar cuáles partes están vinculadas con organizaciones complejas, con empresas asociadas y negocios conjuntos.

El principio básico detrás de la definición es que las partes vinculadas podrían realizar transacciones que otras partes no relacionadas no celebrarían, como transacciones que deben ser reveladas. Veamos un ejemplo.



La Entidad C tiene una subsidiaria, la Entidad D, y un asociado, la Entidad E. Durante el año, la Entidad D vendió bienes a la Entidad E. ¿Es necesario la divulgación de estas transacciones, ya sea en los estados financieros consolidados y separados de la Entidad C o en los estados financieros separados de la Entidad D?

Una entidad es una parte vinculada de la entidad que informa donde es “una asociada o negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro del grupo del cual la otra entidad es miembro)”.

- La transacción debe ser revelada en los estados financieros consolidados de la Entidad C, donde el grupo de la Entidad C es la entidad que informa. La Entidad E es una asociada del grupo de la Entidad C y, por lo tanto, es una parte vinculada;
- La transacción no debe ser revelada en los estados financieros separados de la Entidad C. La Entidad C no es parte en la transacción; y
- La transacción debe ser revelada en los estados financieros separados de la Entidad D porque la Entidad E es una “asociada de un miembro del grupo del cual la Entidad D es miembro”.

#### *Partes vinculadas solo para una parte del año*

Cuando las partes se relacionan solamente para una parte del año, los requerimientos de revelación son aplicables únicamente para el período en el cual las partes están vinculadas, pero no para el período antes y/o después.

#### *Las transacciones que se eliminan por consolidación*

Las transacciones que se eliminan por consolidación están exentas de los requisitos de divulgación en los estados financieros consolidados. Sin embargo, aquellas entre una entidad de inversión y sus subsidiarias medidas a valor razonable con cambios en resultados en los estados financieros consolidados aún deben ser reveladas.

#### *Servicios de personal gerencial clave de otra entidad*

Una entidad que obtiene los servicios de personal gerencial clave de otra entidad está obligada a revelar dichos servicios como remuneraciones del personal clave de la gerencia. Se requiere que la entidad que informa revele el importe devengado por el costo del servicio pagado o por pagar a la entidad de gestión, pero no el personal clave de la gerencia.

Sin embargo, ¿qué pasa si una subsidiaria no sufraga el costo de los servicios recibidos de un controlador? En este caso, la subsidiaria todavía tiene que revelar los detalles de la compensación pagada por la entidad controladora en relación con el personal gerencial clave de la subsidiaria, cuando los servicios recibidos son significativos.

#### *Partes controladoras últimas que son individuos*

Algunos grupos tienen partes controladoras últimas que son individuos. ¿Debería ser revelado el nombre del individuo en este caso? El nombre del individuo debe ser revelado como la “parte controladora última” y es complementario a la divulgación de la controladora última (entidad jurídica).

#### **Blog NIIF: Únete a la discusión**

Vea los últimos debates sobre la NIIF 9 y NIIF 15 y regístrese para notificaciones en:

<http://pwc.blogs.com/ifrs/email-alerts.html>

## *La mordida en la espalda...*



Para los propósitos de la NIC 24, ¿es esta fiesta vinculada?

**Para ayuda sobre temas técnicos de NIIF en PwC InterAméricas,  
puede contactar a:**

Fabián Mendi  
**Líder de Assurance PwC Interaméricas**  
Tel: (809) 567-7741

Wilfredo Peralta  
**Accounting Consulting Services PwC Interaméricas**  
Tel: (504) 231-1911

Oscar Piedra (Costa Rica)  
oscar.piedra@cr.pwc.com  
Tel: (506) 2224-1555

Fabián Mendi (Rep. Dominicana)  
fabian.mendi@do.pwc.com  
Tel: (809) 567-7741

Marisol Arcia (Panamá)  
marisol.aria@pa.pwc.com  
Tel: (507) 206-9200

Dora Orizábal (Guatemala)  
dora.orizabal@gt.pwc.com  
Tel: (502) 2420-7869

Francisco Castro (Nicaragua)  
francisco.castro@ni.pwc.com  
Tel: (505) 2270 99 50

María Cejas (El Salvador)  
maria.c.cejas@sv.pwc.com  
Tel: (503) 2248-8600

Wilfredo Peralta (Honduras)  
wilfredo.peralta@hn.pwc.com  
Tel: (504) 231-1911

**Para mayor información también puede acceder a la siguiente página web:**

[www.pwc.com/interamericas](http://www.pwc.com/interamericas)

Para comentarios o sugerencias, dirigirse a [miriam.arrocha@pa.pwc.com](mailto:miriam.arrocha@pa.pwc.com)

La información en esta publicación no es una opinión formal, por lo que se recomienda asistencia profesional.

© 2014 PwC. Todos los derechos reservados. PwC se refiere a la red de PwC y/o una o más de sus firmas miembros, cada una de las cuales es una entidad legalmente separada. Ver [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) para más detalles.

Este contenido es para propósitos de información general, y no debe ser usado como sustituto para consultas con asesores profesionales.