

# Noticias NIIF

## La convergencia bajo presión mientras el IASB y el FASB discuten posibles revisiones a la norma de ingresos

### En esta edición

**Nueva norma de ingresos**  
Convergencia bajo presión

**Opinión de inversionistas**  
Políticas contables

**Directo del IASB**  
Proyecto de norma sobre la modificación de la NIC1  
Proyecto de arrendamiento  
Actividades de tasas reguladas

**Preguntas y respuestas**  
“S” para Salida de un negocio

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

**El IASB y el FASB se alinearon sobre la necesidad de abordar la retroalimentación sobre licencias y obligaciones de desempeño, pero no sobre el cómo. David Morgan, US ACS, examina las deliberaciones.**

La convergencia entre las NIIF y los PCGA estadounidenses parece simplemente un punto luminoso en la historia de la elaboración de normas. La norma de ingresos conjunta emitida hace poco menos de un año se está debatiendo de nuevo a medida que el IASB y el FASB examinan las cuestiones relativas a la implementación planteadas por los interesados y discutidas por el Grupo de Recursos para la Transición (TRG).

Los consejos discutieron las licencias y las obligaciones de desempeño durante sus reuniones conjuntas de consejos en febrero. Tanto el IASB como el FASB apoyaron las recomendaciones de su propio personal, pero las propuestas eran diferentes. El IASB decidió simplemente aclarar el principio relacionado a las licencias, mientras que el FASB acordó modificarla. El FASB tiene la intención de realizar otros cambios en la orientación sobre las licencias identificando las obligaciones de desempeño. Por otro lado el IASB explorará la posibilidad de agregar más ejemplos y de proporcionar otros materiales educativos.

Los consejos no discutieron el programa continuo de divulgación sobre la fecha de vigencia. Se espera que el FASB informe sobre la posible prórroga de la fecha de vigencia hasta el año 2017. El IASB no ha suministrado una cronología específica. El Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera EFRAG) confirmó recientemente su intención de respaldar la nueva norma de ingresos sin ningún cambio a la fecha de vigencia.

### Licencia de propiedad intelectual

El FASB y el IASB discutieron cuatro cuestiones de implementación relacionadas con licencias.

### Naturaleza de la promesa

Las partes interesadas han preguntado cómo determinar cuándo las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual (PI). En particular, ¿cuál atributo de la PI (es decir, la forma, la funcionalidad, el valor o todos) debería ser evaluado para determinar si los ingresos se reconocen en el tiempo?

Se discutieron dos enfoques posibles. El primero (Articulación A) aclara que la entidad debe considerar actividades que afectan significativamente la utilidad de la propiedad intelectual. Esto captaría algunas, pero no todas las actividades que afectan el valor de la PI. El segundo (Articulación B) se centra en el tipo de propiedad intelectual – ya sea propiedad intelectual “simbólica” que se reconoce con el tiempo (por ejemplo, nombres de marca) o propiedad intelectual “funcional” que se reconoce en un momento determinado.

Ambos consejos reconocieron que se necesita un cambio en la norma, pero el IASB apoyó la Articulación A y el FASB la Articulación B. La Articulación B parece crear una línea más brillante (un camino, más claro), pero podría dar lugar a un resultado que es incompatible con el principio existente y habrá algunos casos en que los resultados de las dos articulaciones serán diferentes.

### Ventas y regalías basadas en el uso

Las partes interesadas han preguntado cómo aplicar la “excepción de regalías” que prohíbe el reconocimiento de ingresos hasta que se produzca la venta o uso relacionados. Los dos consejos acordaron hacer dos aclaraciones:

- la entidad no está obligada a dividir una regalía en una parte sujeta a la excepción y una parte que no la es, y
- la excepción de regalías se aplica solo cuando el elemento predominante al que se refiere la regalía es una licencia, de lo contrario, la guía general sobre la consideración variable se aplica al acuerdo completo.

### *Otras áreas*

El FASB decidió hacer dos enmiendas adicionales para:

- destacar que, en algunos casos, la entidad tendría que considerar la naturaleza de una licencia, aun cuando no sea distinta de otros bienes o servicios en el contrato, y
- aclarar que las restricciones contractuales de tiempo, la geografía, o el uso, son atributos de la licencia y no afectan a la cantidad de bienes o servicios prometidos.

El IASB decidió que no se necesita el establecimiento de normas sobre la base de que los interesados puedan aplicar de forma coherente la orientación en ambas áreas.

### **Obligaciones de desempeño**

El IASB y el FASB discutieron tres asuntos relacionados con las obligaciones de desempeño.

#### *Bienes o servicios prometidos*

Algunos han cuestionado si más bienes o servicios prometidos serán identificados como unidades separadas de cuenta bajo la nueva norma en comparación con la práctica actual. En particular, los Fundamentos de las Conclusiones señalan que una entidad no está exenta de la contabilización de las obligaciones “superficiales o intrascendentes”. Esta ha recibido la atención de los preparadores de información financiera según los PCGA estadounidenses. Los PCGA estadounidenses actuales permiten el reconocimiento de todos los ingresos si las obligaciones restantes son intrascendentes o superficiales.

El IASB decidió no llevar a cabo ningún proceso de establecimiento de normas en este momento e indicó que no creía que esto era una preocupación para los interesados en NIIF. El FASB decidió sobre una enmienda que exige que una entidad considere tanto los factores cuantitativos como los cualitativos para determinar si una promesa es inmaterial (irrelevante) en el contexto del contrato.

### *Distintos en el contexto del contrato*

La nueva norma de ingresos obliga a las entidades a identificar los bienes y servicios “distintos” en un contrato, que contabilizan como obligaciones de desempeño separadas. Los bienes y servicios distintos deben ser (1) capaces de ser distintos e (2) identificables por separado de otras promesas del contrato (es decir, distintos en el contexto del contrato).

El IASB y el FASB buscarán desarrollar ejemplos para ilustrar la aplicación del principio y aclarar que un rendimiento combinado puede incluir múltiples unidades o fases. El FASB también decidió sobre los cambios para aclarar el principio relacionado con la evaluación de si el bien o servicio es identificable por separado y alinear los factores para el principio aclarado.

### *Gastos de envío y manejo*

Algunos interesados en los PCGA estadounidenses se han preguntado si los servicios de envío y manejo deben contabilizarse como un servicio prometido o como un costo de cumplimiento. En respuesta a la retroalimentación de los interesados, el FASB decidió crear un “recurso práctico” que proporciona a las entidades una opción para contabilizar el envío y manejo como un costo de cumplimiento, en lugar de un bien o servicio prometido, cuando el envío o manejo se produce después de que el control se haya transferido al cliente.

El IASB no ha recibido preguntas similares de las partes interesadas. El consejo propuso consultas adicionales con las partes interesadas en NIIF para identificar si esto es un problema.

### **¿Qué sigue?**

Se espera que el IASB lleve a cabo una labor de divulgación adicional sobre las modificaciones que se discutieron durante la reunión. Cualquier propuesta de modificación estaría sujeta al debido proceso del IASB. Se espera que el FASB emita un proyecto de norma para el comentario público durante el segundo trimestre de 2015.

## Los inversionistas exigen claridad y concisión en revelaciones de políticas

*Jen Sisson, Involucramiento de Inversionistas, examina los puntos de vista de los inversionistas sobre las revelaciones de la política de contabilidad basados en la más reciente encuesta.*

PwC publicó recientemente la última parte de nuestra serie de investigación sobre la comunidad inversionista de 2014. La encuesta se basa en entrevistas a 85 profesionales en inversiones de todo el mundo acerca de sus puntos de vista sobre lo que encuentran útil, y dónde las empresas pueden mejorar. El enfoque se centró en las políticas contables, el formato de los estados financieros y la vinculación entre los resultados financieros y los comentarios de la gerencia.

Entonces, ¿qué se consiguió con esto? He aquí lo que creo que son algunos beneficios que la gerencia podría poner en acción al planificar el próximo informe anual.

### *Acción 1 – Combinar las políticas con las notas*

Combinando sus políticas con las notas relacionadas las hará más accesibles y ofrecerá una imagen más clara del rendimiento. Pero haga lo que haga, asegúrese de que sus políticas contables sean fáciles de encontrar.

Algunas de las innovaciones más audaces que hemos visto de las empresas son, sin duda, populares, pero también hay un importante contingente de profesionales de la inversión que nos dijo que prefieren un enfoque más tradicional. Por ejemplo, mientras que a algunos profesionales de la inversión les gustaría ver políticas contables presentadas junto con las notas pertinentes, otros prefieren un enfoque más tradicional de “todo en la Nota 1”.

“La ubicación no es importante para mí, se trata de poder ver la información importante fácilmente”.\*

“Esta es realmente una gran oportunidad para hacer que los estados financieros sean más fáciles de entender. La combinación de la política con la correspondiente nota significa que será mucho más fácil prestarle atención.”\*

Cualquiera que sea el enfoque que usted tome, es fundamental que sea más fácil, para los usuarios de los estados financieros, de encontrar lo que están buscando.

### *Acción 2 - Sea claro acerca de los cambios*

Sea claro acerca de lo que ha cambiado en sus políticas contables, juicios clave adoptados y las decisiones que ha tomado.

Un claro desafío es equilibrar el nivel de detalle requerido en una nota de política contable; la mayoría (58%) de los profesionales en inversión encuestados prefiere una cantidad moderada de información. Ellos quieren ver las revelaciones que incluyen una descripción de los juicios y decisiones significativas en materia de políticas contables, y un breve resumen de las políticas individuales. A los profesionales en inversión también les resulta particularmente útil cuando las empresas revelen claramente cualquier cambio en sus políticas contables.

### *Acción 3 - Sea específico*

Establezca sus políticas contables en el contexto de su negocio y explique cómo la política se vincula a los matices específicos de su modelo de negocio.

Muchos profesionales en inversión nos han dicho que las políticas contables que simplemente repiten las normas contables no son útiles; que quieren ver las políticas establecidas en el contexto de su negocio, por ejemplo, explicando la política de reconocimiento de ingresos en el contexto de las diferentes líneas de productos o unidades de negocio. Nuestra última investigación confirma este requisito.

“La revelación de las políticas contables significativas y nuevas es un área potencial real de mejora. No solo debe ser una repetición; necesito una declaración clara sobre cómo una norma nueva o significativa afectará el negocio”.\*

Nuestra encuesta no es el único lugar en el que están surgiendo estos mensajes. Las políticas contables son objeto de debate por una serie de grupos de interés, por lo que hay más por venir.

## Directo desde el IASB

### Proyecto de norma sobre la clasificación de pasivos

El IASB publicó un proyecto de norma para una enmienda de alcance limitado a la NIC 1. La enmienda tiene por objeto aclarar los principios para la clasificación de pasivos como corrientes o no corrientes. Se propone que la clasificación deberá basarse únicamente en los derechos de

la entidad en vigor al final del período objeto de informe y, en particular, los derechos a “refinanciar” (*roll over*) una línea de crédito. La enmienda también aclara instrumentos de patrimonio, otros activos. La fecha límite para comentarios, es el 10 de junio de 2015.

### Arrendamientos

El IASB continuó sus deliberaciones sobre el proyecto de arrendamiento. Se trataron los siguientes temas.

#### Transición

Los arrendatarios aplicarán la nueva orientación utilizando un enfoque retrospectivo completo o un enfoque retrospectivo modificado. El enfoque retrospectivo modificado permitirá que las entidades eviten la reexpresión de la información comparativa. Las entidades reconocerán el efecto acumulativo de la adopción como un ajuste al patrimonio a la fecha de la aplicación inicial. El enfoque retrospectivo modificado permite también un número de otros recursos, incluida la medición de los activos y pasivos, basándose en las tasas de préstamos (tasas pasivas) en la fecha de la solicitud inicial y no reexpresando la inclusión de los costos directos iniciales.

Los arrendadores seguirán aplicando la contabilidad existente para los arrendamientos que están en curso en la fecha de la aplicación inicial, a excepción de los arrendadores intermedios en un subarrendamiento para que se proporcionen requisitos más específicos.

La entidad también tendrá la opción de eximir la definición de un arrendamiento para todos los contratos que están en curso en la fecha de la aplicación inicial. Esta opción debe ser aplicada consistentemente para todos los contratos.

### Retroalimentación sobre la regulación de tasas

El IASB escuchó un resumen de la retroalimentación recibida en su Documento de Discusión: “Efectos financieros de la Regulación de Tasas”. La retroalimentación apoyó que el IASB debe continuar con el proyecto y que el proyecto debe dar lugar al reconocimiento de al menos algunos saldos de las cuentas diferidas de regulación en los estados financieros con arreglo a las NIIF. El documento de discusión fue visto como un buen punto de partida para una descripción

#### Los arrendamientos de pequeños activos

El IASB permitirá una exención por reconocimiento y medición para los arrendamientos de activos pequeños. Se espera que la base de las conclusiones a la nueva norma facilite el umbral cuantitativo que el IASB tenía en mente mientras deliberaba esta exención. Es decir, los arrendamientos de activos pequeños que tienen un valor aproximado de US \$5,000 o menos cuando son nuevos, no se requeriría ser contabilizados como ingresos, sino simplemente ser tratados como los arrendamientos. Los activos arrendados dependientes de, o altamente interrelacionadas con, otros activos arrendados no podrían beneficiarse de la exención.

#### Tasa de descuento de subarrendamientos

Un arrendador intermediario está autorizado a utilizar la misma tasa de descuento para el subarrendamiento que se utiliza para el arrendamiento principal si el subarrendamiento es un arrendamiento financiero y la tasa implícita no se puede determinar fácilmente.

El IASB espera emitir una norma final en el segundo semestre de 2015. El debido proceso, fecha de vigencia y una serie de cuestiones de barrido (*sweep*) aún están por tratarse. El personal del IASB publicó recientemente un resumen de sus deliberaciones sobre la definición de un contrato de arrendamiento.

de las características distintivas de la regulación de tasas, pero muchos recomiendan que el IASB debería centrarse más en si esas características establecen derechos y obligaciones. El Grupo Consultivo para las actividades que regulan las tasas también celebró una reunión esta semana para discutir la retroalimentación del documento de debate y compartir puntos de vista sobre temas específicos a ser considerados por el IASB en el futuro.

## Conozca sus 'ABC' de NIIF: S es para 'Salir de un interés empresarial'

**Elana du Plessis, de los Servicios de Consultoría Contable de PwC Sudáfrica, resume algunos principios clave de la NIIF 5**

En el clima de incertidumbre económica actual, es más común que nunca "cortar sus pérdidas" y alejarse de una participación en un negocio. Esto podría tomar muchas formas diferentes, incluyendo la venta de la totalidad o de una parte del negocio, rescate o liquidación del negocio, o el abandono o cierre de un negocio.

La manera en que un inversionista sale de un negocio podría dar lugar a diferentes resultados desde un punto de vista contable.

### Los fundamentos

Veamos en primer lugar si la salida de una participación en un negocio daría lugar a un interés siendo clasificado como mantenido para la venta o una operación discontinuada (¡o ambos!).

#### *Mantenido para la venta*

Para ser clasificados como mantenidos para la venta en la NIIF 5, el valor en libros de un activo no corriente (o un grupo de disposición) debe ser recuperado principalmente a través de su venta en lugar de mediante su uso continuado. El activo (o grupo de disposición) debe estar disponible para la venta inmediatamente en su condición actual y la venta debe ser altamente probable. Altamente probable es un obstáculo significativamente mayor abierto a interpretaciones por parte de los preparadores. La norma proporciona una orientación detallada sobre lo que se entiende por altamente probable.

Los activos (o grupos de disposición) clasificados como mantenidos para la venta tienen ciertas implicaciones de medición y presentación. Se valoran al valor en libros o al valor razonable menos los costos de venta, el que sea menor, en la medida que se encuentren dentro del alcance de la medición de la NIIF 5, en la fecha de su clasificación como mantenidos para la venta y a cada fecha de cierre posterior. Los activos ya no se depreciarán o amortizarán a partir del momento en que se cumplen los criterios de mantenido para la venta. Esto refleja que la entidad no va a recuperar el activo a través de su uso.

Los activos y pasivos de grupos de disposición mantenidos para la venta se presentan por separado en el estado de situación financiera,

sin re-expresión de la información comparativa.

#### *Pérdida del control*

Una entidad que está comprometida con un plan de venta que implica la pérdida prevista de control de una subsidiaria debe clasificar todos los activos y pasivos de dicha subsidiaria como mantenidos para la venta, independientemente de si la entidad conserva una participación no controladora en su antigua subsidiaria después de la venta.

#### *Operación discontinuada*

No todos los activos mantenidos para la venta califican para ser presentados como una operación discontinuada. Un componente de la entidad (o toda la entidad) debe ser clasificado como mantenido para la venta o ya haber sido eliminado y/o bien representar una importante línea de negocio o área geográfica, ser parte de un plan individual y coordinado para disponer de ese componente de la entidad, o ser una subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

No se requieren nuevas mediciones para las operaciones discontinuadas, sin embargo, los resultados y flujos de efectivo de las operaciones discontinuadas se presentan por separado y se re-expresan en los estados financieros de una entidad.

#### *¿No es un activo mantenido para la venta?*

Cuando se determina que los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta no se cumplen, ese activo (o grupo de disposición) podría aún cumplir los criterios para ser clasificado como una operación discontinuada una vez que se haya eliminado.

Después de la disposición, los resultados y flujos de efectivo se presentan por separado y los comparativos son re-expresados.

#### **Cuestiones prácticas**

Hemos establecido que el "evento de salida" es clave para la evaluación de las implicaciones contables.

Consideremos un ejemplo simple que involucra a un vendedor que tiene la intención de salir de un negocio en su conjunto.

### **Ejemplo 1 - El inversionista tiene la intención de salir del negocio**

El restaurante de “Comida Rápida de Joe” decide vender la totalidad de su participación de control en “Ensaladas de Sue” (su única subsidiaria sudamericana) a 2Verduras de Víctor” (un tercero) con el fin de centrarse en su negocio principal en América del Norte.

“Comida Rápida de Joe” debe clasificar todos los activos y pasivos en Ensaladas de Sue como mantenidos para la venta a partir de la fecha en que se cumplan los criterios de la NIIF 5. Este es el caso incluso si se mantiene una participación no controladora.

Debido a que “Ensaladas de Sue” es la única subsidiaria sudamericana (un área geográfica importante separada para “Comida Rápida de Joe”) sería una operación discontinuada porque llena dos cuadrillos clave:

- mantenido para la venta, y
- área geográfica importante.

En este momento, el inversionista clasifica todos los activos y pasivos de dicha subsidiaria como mantenidos para la venta.

*¿Qué pasa si “Comida Rápida de Joe” no decidió vender “Ensaladas de Sue”, pero cerró las operaciones en su lugar?*

Los activos y pasivos de “Ensaladas de Sue” no serían clasificados como mantenidos para la venta debido a que el valor en libros no se recupera principalmente a través de su venta. Estas operaciones podrían, sin embargo, ser una actividad discontinuada una vez que se cierran porque llenan otros dos cuadrillos clave:

- las operaciones serían vistas como que se han comercializado y
- área geográfica importante.

La pérdida de la orientación de control no se aplica en este caso, ya que “Comida Rápida de Joe” tendrá poder sobre las actividades pertinentes de “Ensaladas de Sue” y será expuesto a los retornos variables de los mismos hasta que las operaciones se cierren finalmente.

Un evento de salida también podría resultar de algo que no fue iniciado por el inversionista, por ejemplo, los procedimientos de rescate de negocios u otra parte, ejerciendo la opción de adquirir una participación en una entidad.

### **Ejemplo 2 - Las circunstancias externas causan la salida del negocio**

La tienda de “Comida Rápida de Joe” posee una participación mayoritaria del 60% en “Sándwiches de Sam”. “Comida Rápida de Joe” no va a participar en una emisión de derechos por acciones en “Sándwiches de Sam”. En este caso particular, “Comida Rápida de Joe” perderá el control en base de los principios de la NIIF 10.

*¿Es igual una pérdida de control a una disposición?*

La opinión de PwC es que una supuesta disposición que se prevé que resulte en una pérdida de control de una subsidiaria deberá ser clasificada como mantenido para la venta si se cumplen los demás criterios de la NIIF 5.

### **Mire este espacio**

El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) está considerando actualmente si existe un punto de vista diferente. Están investigando si ciertos casos de pérdida prevista de control de una subsidiaria dilución, modificación del acuerdo de accionistas y una opción de compra en manos de un accionista no controlador cumplen con los criterios de mantenidos para la venta de la NIIF 5. El personal del IASB también está considerando el punto relativo a si el evento de pérdida del control por sí solo es la clave o si la disposición real también tiene que ocurrir.

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

Sergio Tubío  
***Socio***  
sergio.tubio@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400073

Héctor Cabrera  
***Socio***  
hector.cabrera@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400539

Silvina Peluso  
***Senior Manager***  
silvina.peluso@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400073

Carolina Martínez  
***Senior Manager***  
carolina.martinez@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400393

Samuel Lovett  
***Senior Manager***  
samuel.lovett@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400780

Oriana Morales  
***Gerente***  
orina.morales@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400780

M. Esperanza Opazo  
***Gerente***  
maria.opazo@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400780

Juan Pablo Ortas  
***Gerente***  
juan.pablo.ortas@cl.pwc.com  
Tel: (56) 29400780

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

www.pwc.cl

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

