



# Noticias NIIF

## El GRT de Ingresos discute compras opcionales, licencias y otros temas

### En este número:

- 1 **Ingresos**  
GRT discute compras opcionales, licencias y otros temas
- 3 **Instrumentos financieros**  
Noticias del GRT para el deterioro
- 4 **Definición de un negocio**  
Proyecto de norma de FASB
- 5 **Actualización: NIIF en EE.UU.**
- 6 **Recordatorios de fin de año**
- 8 **Recién salido de la imprenta**  
Contratos de seguro  
Clasificación y medición de pagos basados en acciones
- 9 **Santa Claus y la norma de arrendamientos**
- 11 **El horóscopo contable de 2016**
- 12 **Rechazos del CINIIF**  
NIC 11

**El Grupo de Recursos para la Transición de Ingresos (TRG) sigue debatiendo la cuestión de implementación en relación con la nueva norma de ingresos. Michel Vique, de Servicios de Asesoramiento de Contabilidad, examina los detalles.**

El Grupo de Recursos para la Transición (GRT) discutió las opciones de los clientes para los bienes o servicios adicionales, licencias y algunos temas de los PCGA de Estados Unidos relacionados con las actividades de preproducción y el alcance de determinadas actividades de juegos de azar en la reunión de noviembre. Este artículo solo considera los temas relacionados con las NIIF. Para más detalles, vea [En Transición](#).

### **Opciones de clientes para productos o servicios adicionales**

#### *Diferenciando las compras opcionales de la consideración variable*

Han surgido preguntas acerca de cómo distinguir entre un contrato que contiene una opción de comprar bienes y servicios adicionales, y un contrato que incluye una consideración variable basada en una cantidad variable de outputs.

Puede haber diferencias menores en la oportunidad y medición de los ingresos para este tipo de contratos, siempre y cuando haya una sola obligación de desempeño y los ingresos se reconozcan en un solo período de reporte financiero. La diferencia principal serían las revelaciones requeridas. Sin embargo, para los contratos con múltiples obligaciones de desempeño, la distinción entre los dos tipos de contratos puede tener un efecto significativo en relación al momento en que se reconocen los ingresos.

Supongamos que una entidad entra en un acuerdo para proporcionar un equipo a su cliente y servicio de procesamiento de transacciones por un año. Ambos son obligaciones de desempeño distintas. El equipo se transfiere al cliente en el comienzo del período de servicio. La contraprestación pagada por el cliente se basa en el número de transacciones procesadas.

Ninguna parte de la contraprestación contingente se asigna al equipo si cada transacción se considera como una compra opcional y no hay derecho material. Cada transacción sería una obligación de desempeño separada en un contrato independiente y los ingresos relacionados con la transacción se reconocerían cuando la transacción se lleva a cabo por la entidad.

Sin embargo, si el procesamiento de las transacciones se considera que da lugar a una contraprestación variable, entonces al inicio del contrato, el precio total de transacción del acuerdo incluiría una estimación de la contraprestación variable (sujeto a la restricción) y sería asignado a los equipos y servicios. Este enfoque daría lugar a una aceleración de los ingresos a diferencia del "modelo de opción".

La identificación de la naturaleza de la promesa al cliente es crítica para la evaluación. Bien puede haber un cambio de la contabilidad actual. Proporcionamos algunas diferencias entre las compras opcionales y la contraprestación variable para



su consideración en la evaluación de un contrato:

- Consideramos que el vendedor, con una opción de cliente, no está obligado a proporcionar bienes o servicios distintos adicionales al cliente hasta que se ejerce esa opción.
- Por el contrario, cuando un contrato incluye una contraprestación variable, el cliente ha celebrado un contrato que obliga al vendedor a transferir los bienes o servicios prometidos. Los acontecimientos futuros que resultan en una contraprestación adicional se producen después (o a medida) que el control de los bienes o servicios se ha (o es) transferido.

Puede ser necesario un juicio significativo y una revelación detallada será necesaria. No esperamos más discusión de este tema en el Grupo de Recursos para la Transición (GRT).

#### *Compras opcionales y derechos ejecutables*

Los miembros del GRT convinieron en que la compra de los bienes o servicios debe ser legalmente ejecutable para que la contraprestación relacionada sea incluida en el precio de la transacción. La “compulsión económica” no es suficiente para concluir que las compras son legalmente ejecutables. Los miembros del GRT observaron, sin embargo, que evaluar si las compras son legalmente ejecutables podría requerir juicio, incluyendo, por ejemplo, cuando las partes tienen un acuerdo verbal. Es poco probable que el GRT hable más sobre este tema.

Algunos miembros del GRT sugirieron que esto podría dar lugar a una contabilidad que esté desconectada de la sustancia económica de la operación. Puede que se requiera que una entidad reconozca una pérdida en la transferencia de un producto, incluso si la entidad está prácticamente segura de recuperar esa pérdida en las ventas posteriores de productos o servicios relacionados. Los miembros del GRT

indicaron que esta conclusión plantea preguntas sobre la contabilización de los costos relacionados y que podría ser útil para discutir la contabilidad de costos en una fecha futura.

#### *Derechos de rescisión y sanciones*

Algunos han planteado una pregunta en relación a la implementación, acerca de cómo determinar la duración de un contrato cuando solamente el cliente tiene el derecho de terminarlo, y cómo las sanciones por terminación pueden afectar tal análisis. Los miembros del GRT acordaron en general que las sanciones por terminación sustantivas crean derechos y obligaciones ejecutables y, por lo tanto, afectan la determinación de la duración del

contrato. Sin embargo, evaluar si una sanción por terminación es sustantiva requiere juicio. No esperamos más discusión sobre este tema.

#### *Licencias*

El GRT debatió varias cuestiones de implementación relacionadas con la renovación de licencias de “derecho de uso” (es decir, las licencias para las cuales los ingresos correspondientes se reconocen en un punto en el tiempo) y las restricciones de tiempo, geografía o uso. La discusión en la reunión del GRT no proporcionó ninguna claridad sobre este tema. Esta falta de claridad sigue haciendo que sea difícil para las entidades con licencias de “derecho de uso” evaluar plenamente el impacto de la nueva norma de ingresos. Esperamos que los consejos discutan más esta cuestión mientras que finalizan sus propuestas de enmienda a la guía sobre licencias.

#### *¿Qué sigue?*

No hay más reuniones programadas actualmente, sin embargo, el GRT estará disponible para discutir temas relevantes en 2016, si fuera necesario.

## ***El GRT para el deterioro de instrumentos financieros expresa su opinión otra vez sobre cuestiones de implementación de la NIIF 9***

**El Grupo de Recursos para la Transición para el Deterioro de Instrumentos Financieros (ITG) continúa las discusiones sobre la aplicación del deterioro.**

El ITG discutió 10 cuestiones en su reunión de diciembre. No se espera ninguna acción adicional para todos los temas tratados. Para más detalles, consulte publicaciones “En transición”.

### ***Incorporación de escenarios económicos a futuro***

Se le preguntó al ITG si es requerido que una entidad incorpore más de un escenario económico a futuro en la medición de las pérdidas de crédito esperadas y en la evaluación de un aumento significativo en el riesgo de crédito y, en caso afirmativo, cómo.

El ITG reafirmó que la medición de las pérdidas crediticias esperadas debe reflejar un monto imparcial y ponderado en función de la probabilidad que está determinada por una serie de resultados. En consecuencia, el uso de un único escenario económico a futuro no cumpliría plenamente este objetivo cuando existe una relación no lineal entre los diferentes posibles escenarios económicos a futuro y sus pérdidas crediticias asociadas o el riesgo de que se produzca un incumplimiento en el pago. Sin embargo, esto está sujeto a la disponibilidad, sin costo o esfuerzo innecesarios, de información prospectiva relevante, razonable y respaldable.

El ITG observó que la NIIF 9 no prescribe un método particular de medición.

### ***Plazo máximo a considerar en la medición de las pérdidas crediticias esperadas para líneas de crédito renovables***

Para las líneas de crédito renovables, las pérdidas crediticias esperadas se miden durante el período que la entidad está expuesta al riesgo y las pérdidas crediticias esperadas no se verían mitigadas por las acciones de gestión del riesgo de crédito, incluso si esto se extiende más allá del período contractual máximo.

El ITG señaló que la fecha de inicio del período a considerar es la fecha del reporte financiero.

Con respecto al punto final del período máximo a considerar, el ITG observó:

- La entidad debe tener en cuenta sus acciones normales de gestión del riesgo de crédito que espera tomar.
- El período de medición no debe incluir la consideración de las acciones de gestión para restablecer límites previamente restringidos en relación a los activos que posteriormente se subsanan.
- Acciones de gestión del riesgo de crédito que sirven para mitigar las pérdidas de crédito no se limitan a las acciones que terminan la exposición de la entidad al riesgo de crédito.
- Si la entidad lleva a cabo exhaustivos procesos de revisión periódicos y toma medidas de gestión de riesgo de crédito como parte de este proceso, puede ser apropiado considerar que el período de medición máximo no debe extenderse más allá de este punto.

### ***Estimación del déficit de caja en la medición de las pérdidas crediticias esperadas***

#### ***Inclusión de los flujos de efectivo de las garantías y otras mejoras crediticias***

El ITG acordó que los flujos de caja esperados de las garantías y otras mejoras crediticias que son parte integral de los términos contractuales de los activos financieros y que no se contabilizan por separado deben ser tenidos en cuenta en la medición de las pérdidas crediticias esperadas. Tal enfoque no limita las mejoras crediticias incluidas explícitamente en los términos del activo financiero.

#### ***Inclusión de los flujos de efectivo esperados de la venta en caso de incumplimiento de un préstamo***

El ITG acordó, en términos generales, que la entidad puede incluir flujos de efectivo estimados por ventas esperadas de los activos financieros que son parte del proceso de recuperación de una entidad al considerar posibles escenarios de pérdida de crédito o de incumplimiento para su inclusión en la medición de las pérdidas crediticias esperadas.

El ITG hizo hincapié en que una entidad debe tener la intención y la capacidad (tanto legal

como práctica) de vender o de otra forma, transferir el activo financiero para lograr la baja en cuentas.

#### Otros temas discutidos

El ITG discutió los seis temas siguientes:

- Significado de la tasa de interés efectiva.
- Alcance de los requisitos para determinar el período durante el cual se miden las pérdidas crediticias esperadas para líneas de crédito renovables.
- Medición de las pérdidas crediticias esperadas para tarjetas de crédito.
- Evaluación de un aumento significativo en el riesgo de crédito en relación con los activos financieros con un vencimiento inferior a 12 meses.

- Medición de la asignación de pérdida para los activos financieros deteriorados por riesgo de crédito.
- Presentación de la asignación de pérdida en el estado de situación para los activos financieros valorados a su costo amortizado.

#### ¿Qué sigue?

No hay reuniones futuras del ITG programadas o previstas. Sin embargo, el ITG seguirá en pie y otras reuniones serán convocadas si las circunstancias lo justifican.

## FASB emite proyecto de norma sobre la definición de un negocio

**El IASB ha discutido las enmiendas propuestas por el FASB y acordó proceder con un Proyecto de Norma (ED- Exposure Draft) que se espera esté ampliamente en línea con las propuestas del FASB. Joanna Demetriou, de Servicios de Asesoramiento de Contabilidad, examina los detalles.**



El FASB emitió un proyecto de norma titulado “Aclaración de la definición de un negocio” para hacer frente a la diversidad observada en la práctica con respecto a la clasificación de las transacciones, como la adquisición de un negocio o un grupo de activos. El diferente tratamiento contable que se desprende de la clasificación exacerba la necesidad de reducir la diversidad.

Las enmiendas propuestas proporcionan aclaraciones, nueva guía y ejemplos ilustrativos sobre la definición de un negocio. El proyecto de norma está abierto para comentarios hasta el 22 de enero de 2016.

#### ¿Qué hay de nuevo en la definición de un negocio?

Las propuestas en el proyecto de norma del FASB son las siguientes:

- Un negocio se define como un conjunto de actividades y activos que incluye, como mínimo, una entrada y un proceso sustantivo que, en conjunto, contribuyen a la capacidad de crear outputs (salidas). Un proceso “sustantivo” hace especial hincapié en la existencia de fuerza laboral calificada y con conocimiento. Existe un enfoque estructurado propuesto

sobre cómo tratar situaciones en las que el conjunto adquirido genera salidas (outputs), y con situaciones en las que el conjunto adquirido no genera salidas (outputs).

- Se ha quitado el requisito de que un conjunto de actividades y activos es un negocio si los participantes del mercado pueden reemplazar los elementos que faltan.
- La enmienda propone que un conjunto de activos no es un negocio si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.
- La definición de las salidas (outputs) se enmienda para centrarse en los bienes y servicios prestados a los clientes, sin incluir dividendos, costos más bajos y otros beneficios económicos.
- La nueva guía propuesta también incluye ejemplos centrados en bienes raíces y compañías farmacéuticas.
- Las enmiendas propuestas se aplicarán de forma prospectiva.

#### Próximos pasos

Se espera que el proyecto de norma del IASB se publique dentro de los próximos 6 meses.

## Actualización: Las NIIF en EE.UU.



**Las NIIF siguen recibiendo atención en EE.UU., como es evidente en los recientes comentarios de la *Security Exchange Commission* (SEC, por sus siglas en inglés) en relación con un conjunto único de normas contables globales de alta calidad. John McKeever, de Servicios de Asesoramiento de Contabilidad, examina por qué las NIIF siguen siendo importantes en EE.UU.**

Con respecto a la adopción de las NIIF en EE.UU., ya no se escucha la frase “no es si la habrá, sino cuándo”. Hemos visto pocos avances recientes en el movimiento hacia su adopción en EE.UU. Todo lo que sabemos en este momento es que la adopción de las NIIF en EE.UU. no es probable en el futuro previsible.

En un discurso que pronunció en junio de 2015, James Schnurr, el jefe de Contabilidad de la SEC, discutió las perspectivas futuras de las NIIF en EE.UU. El Sr. Schnurr hizo referencia a una recomendación del presidente anterior, [quien había sugerido que deberíamos “enterrar las NIIF”](#), y a cómo ese comentario era prematuro. En última instancia, señaló que mientras que la plena adopción u opción para aplicar las NIIF en lugar de los PCGA de Estados Unidos no parece tener el apoyo de las personas interesadas, no significa que “enterramos” el objetivo subyacente de un conjunto único de normas de contabilidad de alta calidad que son globalmente aceptadas.

Señaló además que era importante que ambos - el FASB y el IASB - continúen trabajando juntos para lograr dicho objetivo. El Sr. Schnurr también contempla la elaboración de normas que hará que sea más fácil para las empresas estadounidenses públicas voluntariamente presentar la información financiera adaptada a las NIIF en sus presentaciones públicas, además de los estados financieros según los PCGA de EE.UU. requeridos.

Si bien la adopción de las NIIF en EE.UU. no es probable en el futuro previsible, se ha vuelto cada vez más relevante para muchas compañías estadounidenses, tanto públicas como no públicas, grandes como pequeñas. Esto se debe en gran parte a

- 1) actividades de fusiones y adquisiciones transfronterizas,
- 2) las necesidades de información de los interesados no estadounidenses, y

- 3) los requisitos de presentación bajo las NIIF de las subsidiarias no estadounidenses.

Como tal, el hecho de ser financieramente “bilingüe” es cada vez más importante en EE.UU.

Desde la perspectiva de los inversores, la necesidad de comprender las NIIF es, sin duda, aún mayor. Los inversionistas estadounidenses siguen buscando oportunidades de inversión en el extranjero. Estimaciones recientes sugieren que más de 9 billones de dólares de capital de Estados Unidos se invierten en valores extranjeros. Los mercados de Estados Unidos también permanecen abiertos a las empresas no estadounidenses que preparan sus estados financieros utilizando las NIIF. Actualmente hay más de 500 declarantes no estadounidenses con una capitalización de mercado en billones de dólares estadounidenses que usan las NIIF sin conciliación con los PCGA de EE.UU.

Aunque la era de la convergencia está llegando a su fin, los impactos de los cambios contables que resultan de los esfuerzos conjuntos de los consejos han sido significativos, y los dos marcos contables se han acercado durante este tiempo (por ejemplo, con la nueva guía de ingresos). Aunque los consejos ya no están trabajando juntos formalmente en la mayoría de las áreas, las diferencias entre los dos marcos siguen siendo eliminadas. Un ejemplo reciente es el cambio de los PCGA de EE.UU. en relación con la notificación de las operaciones descontinuadas. La nueva guía está ahora sustancialmente alineada con las NIIF.

Con las diferencias entre los PCGA de EE.UU. y las NIIF en declive, ¿se moverá EE.UU. más cerca de su adopción o más lejos? Si bien solo el tiempo lo dirá, por lo menos sabemos que el jefe de Contabilidad de la SEC respalda un conjunto único de normas de contabilidad de alta calidad que son globalmente aceptadas. La siguiente pregunta es ¿cuál es el camino para lograr este objetivo?

## 10 recordatorios para los reportes de fin de año

Una temporada atareada de reportes se vislumbra para muchos. Aquí hay 10 recordatorios a considerar para los estados financieros anuales de 2015. Para más detalles, vea la última actualización trimestral de las NIIF, que también incluye un resumen de las nuevas normas aplicables para el año 2015.

### **Interés de reguladores en las revisiones de deterioro**

El deterioro sigue siendo un motivo de preocupación para los reguladores. Recuerde que debe velar por los desencadenantes del deterioro (interno y externo), prestando especial atención al entorno de los tipos de interés, los precios de los productos básicos, el riesgo país y de divisas. Asegúrese de que los supuestos clave se alineen con la información disponible en el mercado externo. Recuerde las revelaciones. Los reguladores han observado que la tasa de descuento y la tasa de crecimiento final a menudo se identifican incorrectamente como los únicos supuestos clave, y las entidades a menudo se olvidan de incluir las revelaciones de los “supuestos clave” en que se basan las proyecciones de flujos de efectivo.

### **Medición del valor razonable y las revelaciones relacionadas**

La medición del valor razonable y las revelaciones relacionadas son motivo de preocupación para los reguladores. Las técnicas de valorización deben cumplir con los requisitos de las NIIF, el uso de datos (entradas) observables se debe maximizar y, cuando sea posible, los emisores deben utilizar los precios de cotización en un mercado activo y sin ajuste. Cuando un tercero determina su valor razonable, esto debe ser divulgado. Los emisores deben proporcionar una descripción de la técnica de valorización y los datos (entradas) utilizados, los cambios en las técnicas de valorización y las razones para esos cambios, los niveles de jerarquía de valor razonable, la sensibilidad a los cambios en las salidas no observables y si el uso actual difiere del mejor y mayor uso.

### **Revelaciones de la NIIF 12**

La NIIF 12 tiene por objeto permitir a los usuarios evaluar la naturaleza y el riesgo asociado a las participaciones en otras entidades. La NIIF 12 requiere la revelación de los juicios y supuestos significativos realizados en la determinación de control, control conjunto o influencia significativa sobre una entidad participada. La entidad tendrá que proporcionar revelaciones cuando la participación no controladora (NCI por sus siglas en inglés) en una subsidiaria es material. La entidad debe aplicar el juicio para determinar si la información financiera resumida que se revela sobre un subgrupo de una filial que tiene participación no controladora está basada en la información consolidada del subgrupo o desagregado más para presentar información sobre las filiales individuales con participación no controladora material. Esto fue confirmado por el Comité de Interpretaciones de las NIIF en enero de 2015. Vea más detalles en las [NIIF 10 y 12 - Preguntas y respuestas y actualización de CINIIF - enero 2015](#).

### **Ayudas estatales de la UE**

La Comisión Europea (CE) ha estado investigando cuatro casos clave en relación con las ayudas estatales de la UE. Para dos casos, la CE ya ha ordenado a los Estados miembros a recuperar las ayudas de Estado consideradas ilegales por la comisión. Estas decisiones ya han atraído gran cantidad de atención de los medios, y recomendamos que las entidades evalúen cuidadosamente la necesidad de la revelación de incertidumbre en la estimación si pudieran verse afectadas.

### **Impuestos**

Los reguladores en todo el mundo siguen centrándose en la contabilidad fiscal y en las revelaciones fiscales. Una de las áreas, objeto de especial atención, es la conciliación entre la tasa de impuesto teórico y la tasa efectiva de una empresa. Las empresas fueron cuestionadas cuando;

- las partidas de conciliación habían sido agregadas a un nivel que no proporcionó información suficiente para que los inversores entiendan la tasa impositiva sostenible;
- la descripción de las partidas de conciliación no concordaba con el informe estratégico y era confusa; y
- se había conciliado solo el impuesto corriente y no el impuesto total.

Las incertidumbres fiscales están aumentando por los recientes desafíos de las instituciones mundiales y europeas y los gobiernos nacionales. Por lo tanto, las revelaciones de los riesgos fiscales, políticas contables, juicios y estimaciones, se están volviendo cada vez más importantes.

---

**Presentación y clasificación en los estados de flujos de efectivo**

Muchos reguladores han puesto de manifiesto los flujos de efectivo como un área en la que continúan desafiando a las empresas y encuentran errores recurrentes. Los estados de flujos de efectivo se preparan a menudo en una etapa avanzada del proceso de información financiera. La clasificación de una partida como una actividad de operación, financiación o inversión puede requerir juicio. Algunas de las áreas más comunes de preocupación identificadas son:

- Los flujos de efectivo de actividades de cobertura se clasifican de la misma manera que la transacción sujeta a la cobertura.
- Las compras de acciones propias se clasifican como actividad de financiación.
- Los préstamos a partes relacionadas se clasifican como una actividad de inversión.
- Los costos de transacción incurridos en una combinación de negocios se clasifican dentro de las actividades operativas.
- Cuando un comprador paga la deuda existente de la entidad adquirida, esta debe clasificarse como actividad de financiación si la elección de pagar era a discreción de la entidad adquirente, de lo contrario, es una actividad de inversión.
- Los pagos a las participaciones no controladoras (NCI) se clasifican como actividad de financiación.
- Los flujos de efectivo materiales relacionados con las actividades adicionales o excepcionales deben ser claramente presentados en el estado de flujos de efectivo.

Otros puntos de interés donde se producen errores o se requiere mejor divulgación son las transacciones no monetarias y donde es apropiado utilizar la compensación (por saldos netos).

---

**Mecanismos de financiación de proveedores**

El nivel de preguntas en torno a la contabilización de los mecanismos de financiación de proveedores sigue siendo alto. Tales mecanismos plantean la cuestión de si las deudas comerciales (cuentas por pagar) que son objeto de la financiación de proveedores deben ser dados de baja y sustituidos por un préstamo bancario. La contabilización de los mecanismos de financiación de proveedores dependerá de los hechos y circunstancias específicas.

---

**Reestructuraciones de deuda**

Seguimos viendo un gran número de preguntas sobre la reestructuración de los instrumentos de deuda emitidos, por ejemplo, facilidades de préstamos o financiamiento mediante bonos. Algunas áreas clave a considerar son:

- La NIC 39 requiere una evaluación de si la deuda nueva y vieja tienen condiciones sustancialmente diferentes cuando el intercambio o modificación es con el mismo prestatario / prestamista. Otras áreas que requieren juicio son el tratamiento de la ganancia o pérdida en la modificación / extinción y el tratamiento de las comisiones incurridas como parte de la renegociación.
- Una entidad no bancaria puede utilizar un banco como intermediario, por ejemplo, para volver a comprar los bonos originales y colocar los bonos modificados con los inversores. Una consideración clave que requiere un juicio cuidadoso es si el banco está actuando como agente o a título propio, lo cual es sumamente crítico.
- La contabilización de las modificaciones cuando una línea de crédito no se utiliza.

---

**Mecanismos de mancomunación de efectivo (Acuerdo de Cash pooling)**

Muchos grupos tienen arreglos de mancomunación de efectivo (*cash pooling*). La [NIC 32](#) proporciona guía sobre la compensación de activos financieros y pasivos financieros. Estos arreglos tienen diferentes formas, incluyendo acuerdos de uso nocional (*sweeping arrangements*) cuando no se utiliza efectivo, pero el interés se devenga sobre la posición neta. En estos casos, la compensación no es apropiada ya que no existe la utilización real de efectivo y no hay ninguna intención de compensar las posiciones de efectivo. La aplicación de la guía puede ser compleja. Es importante comprender los mecanismos operativos y contractuales al evaluar estos acuerdos.

---

**Operaciones de venta con arrendamiento posterior (Sale and Leaseback)**

Hemos visto un aumento en las interrogantes relativas a las ventas con arrendamiento posterior. Es preciso tener cuidado al evaluar estas transacciones. La sustancia puede indicar que algunas transacciones no son contratos de arrendamiento, sino préstamos con garantía. Del mismo modo, es necesario poner mucho cuidado en evaluar si existe carácter comercial en los arreglos de venta con arrendamiento posterior, en los acuerdos intra-grupos.

## Recién salido de la imprenta

### Contratos de seguro

El IASB ha continuado las deliberaciones relativas a su proyecto sobre contratos de seguro. En noviembre, el IASB decidió mantener diferentes modelos para diferentes contratos de seguro. Para los contratos de participación directa se aplicará el enfoque de precio variable (*variable fee*), mientras que para otros contratos, incluidos los contratos con participación indirecta, el modelo general será aplicable.

#### Comparación del modelo general y el enfoque de precio variable

Bajo el enfoque de precio variable, todos los pasivos se vuelven a medir a las tasas de interés corrientes. Bajo el modelo general, parte del pasivo (el margen de servicios contractuales) se vuelve a medir a la tasa de interés al inicio del contrato.

Bajo el enfoque de precio variable, los cambios en las garantías financieras se reflejan en el margen de servicios contractuales, mientras que en el modelo general se reflejan en las pérdidas y ganancias.

#### Decisiones provisionarias

El IASB decidió provisoriamente que el enfoque de precio variable no debe modificarse. Para las garantías financieras incluidas en los contratos de seguro, los cambios en el valor razonable de los elementos subyacentes a que se hace referencia en el contrato de seguro se

reconocen en el estado de resultados integrales en cada período.

Además, el IASB tentativamente decidió no exigir o permitir en el modelo general la remediación del margen de servicios contractuales utilizando las tasas de descuento corrientes.

#### Problemas consecuentes derivados del enfoque de precio variable

El IASB decidió provisoriamente:

- que se debe permitir a una entidad medir a valor razonable a través de ganancias o pérdidas las propiedades de inversión, las inversiones en entidades asociadas, propiedades ocupadas por sus dueños, la deuda propia y acciones propias si son elementos subyacentes mantenidos por un contrato con características de participación directa;
- simplificar la medición del margen de servicios contractuales en el marco del enfoque de transición retrospectiva para los contratos con características de participación directa;
- que una entidad debería aplicar la opción de reconocer los cambios en el valor de la garantía incluida en el contrato de seguro con características de participación directa en las pérdidas y ganancias en circunstancias especificadas de forma prospectiva a partir de la fecha de la aplicación inicial de la norma.

### Clasificación y medición de las transacciones con pagos basados en acciones (modificaciones propuestas a la NIIF 2)

El IASB consideró un resumen y análisis de las cartas de comentarios recibidos sobre el proyecto de norma publicado en noviembre de 2014 y las recomendaciones del CI. El IASB decidió provisoriamente proceder con la finalización de las enmiendas propuestas según lo recomendado por el CI, sujeto a algunas revisiones de la siguiente manera:

- añadir un ejemplo de revelación de la cantidad estimada de efectivo que la entidad espera pagar en relación con la retención de la obligación tributaria del empleado, cuando un premio de pagos

basados en acciones con características de liquidación neta se clasifica como liquidado mediante instrumentos de patrimonio utilizando la excepción propuesta, y

- dejar claro que la excepción propuesta para la clasificación de un premio de pagos basados en acciones con características de liquidación neta no aplica a las acciones retenidas en exceso de la obligación de retención de impuestos.



## ***Santa Claus y la nueva norma de arrendamientos***



**Alexander Woodford nos da un poco de entretenimiento durante la temporada navideña con su perspectiva sobre los últimos desafíos contables que enfrenta Papá Noel.**

El Elfo, Jefe de Información Financiera, estaba descansando en su gruta la mañana de Nochebuena después de haber enviado un memorándum en relación con el proyecto nuevo y emocionante de Santa sobre la fabricación de queso de renos. Habían sido unos meses tranquilos, con el aplazamiento de la NIIF 15 trayendo buenas noticias, pero al escuchar el sonido de pasos que se acercaban a su puerta, el Elfo temía que esto estuviera a punto de cambiar.

Sin tocar la puerta, Santa irrumpió en la gruta. Estaba con la cara visiblemente roja, falto de aliento y agitaba un pequeño libro rojo con el logo tipo del IASB en su portada.

“¿Has visto esto? Teniendo en cuenta que todo comenzó hace casi 20 años, ¡esperaba que esto nunca llegara!”, resopló, lanzando el libro hacia el escritorio del Elfo.

El Elfo lo recogió, y con la cara roja exclamó “¡Ah, la exclusiva copia previa a la publicación de la nueva norma de arrendamientos!”.

“Cuando celebramos la venta y posterior arrendamiento de este lugar después de la crisis económica mundial para recaudar algo de dinero, ¡esperaba que esto se mantuviera fuera de nuestro balance para siempre!”, dijo Papá Noel mientras hacía un gesto a través de la ventana hacia el Polo Norte.

“De hecho, todo estará en el balance general con un pasivo para pagar los alquileres”, exclamó el Elfo. “¡Probablemente tuvimos la suerte de que nos salimos con la nuestra, de que fuera un arrendamiento operativo para empezar cuando dijimos que el Polo Norte no era un activo especializado!”.

Santa no parecía estar impresionado ni un poco.

“Pero, mírelo por el lado bueno, Santa! Esto va a tener un efecto positivo en EBITDARF”, continuó el Elfo, haciendo referencia a la medida de desempeño alternativa favorita de Santa, las Ganancias antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones, Amortizaciones y Alimentos de Renos, que fue el enfoque principal de su comentario en el informe anual.

“¡Ah, eso es verdaderamente útil mientras tengamos cuidado con los nuevos lineamientos regulatorios sobre las medidas de desempeño alternativas que usted sigue mencionando!”, dijo Santa, un poco más tranquilo.

“Hay algunos otros aspectos que son positivos aquí, Santa. ¡Me explico!”, dijo el Elfo, levantándose de su taburete y caminando hacia la cálida chimenea.

“Tomemos los contratos que negociamos todos los años que nos dan el derecho de usar las chimeneas de las personas para las entregas. ¡Nuestro contrato solo cubre una Navidad a la vez, sin opción de renovación (como sabemos que solo entregamos a los que tienen buen comportamiento), y hay una exención para los contratos de arrendamiento a corto plazo como esté siendo reconocido en el estado de situación!”.

“Además, ino todo el dinero que pagamos al fabricante para dicho trineo cada mes se reflejará en el Estado de situación! ¡La mayor parte es para los costos de servicio y mantenimiento, que tendrán que separarse de los pagos de alquiler y contabilizarse como lo hacemos hoy día!”.

Santa aún no parecía estar impresionado, por lo que el Elfo corrió hacia la ventana mirando hacia los renos. "Ok, bien, ¿qué pasa con estos renos? Si seguimos adelante con sus planes para hacer queso de la leche de los renos, Santa, los mecanismos bajo los cuales alquilamos los renos se quedarán fuera del alcance, ya que se clasificarán entonces como activos biológicos, ya que estaremos realizando actividades agrícolas con ellos!”.

Papá Noel parecía confundido, miró a Prancer y sus grandes cornamentas, exclamando: “Bueno, eso no va a ayudar con los renos machos, ¿verdad?”.

El Elfo parecía desinflado e hizo una anotación en su cuaderno para divulgar un juicio en torno al sexo de los renos en los estados financieros del próximo año.

“No, ¡pero el contrato de arrendamiento que tenemos para la nariz de Rudolph puede ser exento, ya que es claramente un activo de poco valor!” , dijo el Elfo, sonriendo una vez más para sí mismo mientras veía la nariz del reno guía parpadear con las primeras luces de la mañana, mientras la nieve comenzaba a caer afuera.

Santa se veía un poco más feliz con este prospecto, y centró su atención en el montón de trajes rojo y blanco empacados en la esquina. “¿Qué pasará con los miles de trajes de Santa que alquilamos cada año entonces, tendremos que cambiar lo que hacemos con ellos?”.

“¡No!” , respondió el Elfo alegremente, “¡dado que somos el arrendador, estos permanecerán más o menos como son hoy!”.

“Bueno, por lo que no todo son malas noticias entonces”, dijo Santa, lamentando de inmediato sus palabras cuando oyó a la señora Claus llamándole.

Algunas cosas nunca cambian, pensaba el Elfo mientras observaba a Santa salir corriendo de su gruta hacia los gritos débiles pero furiosos de la decisora en jefe de Operaciones. Era evidente que acababa de leer el memorándum sobre el proyecto de queso de renos, y se fijó en lo mucho que iba a afectar el presupuesto de gasto de capital para el próximo año.

### **¿Has visto los últimos [blogs de PwC sobre las NIIF?](#)**

**Katja van der Kuij** [se pregunta sobre cosas gratuitas – ¿ los casos económicamente parecidos serán tratados de manera similar bajo la nueva norma de ingresos?](#)

**Brian Peters** [llama a la acción a las entidades que deseen evitar un cargo en el estado de resultados por la contabilización de pensiones.](#)

**Lihor Spazzoli** [reflexiona sobre el apego de la humanidad a los “nombres”, incluso cuando son incorrectos.](#)

## Horóscopo contable de 2016



**Karl Janse van Rensburg echa un vistazo a las estrellas para nosotros...**

### **Acuario** (20/01-18/02)

Usted está en una encrucijada y tiene que volver a evaluar su futuro. Pregúntese: ¿Es Po un Teletubby? Si su respuesta es sí, entonces tal vez es hora de seguir adelante.

### **Géminis** (21/05-21/06)

El IASB y el FASB han confirmado que las relaciones son complicadas, por lo que, cuando sea posible, evite cualquiera en 2016. ¿A quién estamos engañando?, usted es un contador...

### **Libra** (23/09-22/10)

Un acorde podría estar jugando con sus fibras del corazón -o Cupido podría estar simplemente pasándolo de maravilla... el hombre de sus sueños está a la espera en su futuro, y su nombre es Arrendamiento.

### **Piscis** (19/02-20/03)

Su cerco (cobertura) ha estado creciendo este mes. Podría ser el momento de sacar las tijeras o puede que ya no sea eficaz, ya que los vecinos podrían ver dentro de su jardín.

### **Cáncer** (22/06-22/07)

Es hora de tomar un respiro profundo, hacer una evaluación y encontrar su zen. No sea un héroe y piense en la adopción temprana. Las fechas de entrada en vigor han seguido su curso y usted lo debería hacer también.

### **Escorpión** (23/10-21/11)

Está lleno de aventura y listo para conquistar el mundo. Mientras se siente aventurero, ¿por qué no cambia las cosas un poco? Hoy pruebe un Twix en lugar de un Kit-Kat sacado de la máquina expendedora.

### **Aries** (21/03-19/04)

Como contador, usted sabe el costo de todo y el valor de nada. No sea tacaño, se merece un poco de cariño después de leer los proyectos de norma de NIIF. Podría encontrarse aumentando su límite de crédito.

### **Leo** (23/07-22/08)

Ahora sería un buen momento para viajar. Oh, espere, que es la temporada alta. No importa, con Marte en su signo, no planea ver la luz del día por lo menos durante unos meses.

### **Sagitario** (22/11-21/12)

Por lo general, su trabajo es entretener. Muérdase la lengua, o podría terminar poniendo un CC al IASB en un correo electrónico que pensaba enviar a un compañero de trabajo sobre cómo se siente verdaderamente acerca de la nueva norma de arrendamientos.

### **Tauro** (20/04-20/05)

Usted todavía está tratando de subir la escalera de la propiedad. No se preocupe; solamente siga ampliando el plazo del arrendamiento y usted será recompensado con una bonita casa. Es decir, sobre papel...

### **Virgo** (23/08-22/09)

Se siente la necesidad de revertir el deterioro en su cuerpo causado por la temporada navideña. Recuerde agregar las revelaciones necesarias.

### **Capricornio** (22/12-19/1)

Tire a la basura esos viejos libros apilados hasta el techo y tenga una plática con su nuevo colega que se encuentra sentado a su lado. Incluso podría desear compartir su Manual de PwC de 2016... los mejores empiezan así.

## Rechazos del CI en breve - NIC 11

**Vivian Lai, de Servicios de Asesoramiento de Contabilidad, examina las implicaciones prácticas de los rechazos del CINIIF relacionados con la NIC 11. ¿Buscando una respuesta? Tal vez ya fue abordada por los expertos.**



El Comité de Interpretaciones (CI) considera regularmente hasta 20 temas en sus reuniones periódicas. Un porcentaje muy pequeño de los temas tratados se traduce en una interpretación. Muchos temas son rechazados; algunos van a convertirse en una mejora o en una enmienda de alcance limitado. Los temas que no se toman en la agenda terminan como “rechazos del CINIIF”, conocidos en el mercado de la contabilidad como “no es un CINIIF” o NIFRICs. Los NIFRICs están codificados (desde 2002) y se incluyen en el “libro verde” de las normas publicadas por el IASB, a pesar de que técnicamente no tienen legitimación en la literatura oficial. Esta serie cubre lo que usted necesita saber acerca de los temas que han sido “rechazados” por el CI. Vamos norma por norma y

continuamos con la NIC 11, conforme a lo que sigue.

La NIC 11, “Contratos de Construcción” trata de los contratos negociados específicamente para la construcción de un activo o conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o que son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o su propósito o uso final. En la industria de la construcción los proyectos incluyen numerosas tareas y objetivos que pueden ser un reto. Esto también es cierto a la hora de contabilizar los contratos de construcción. Durante los últimos 13 años, se han planteado seis cuestiones ante el CI sobre la NIC 11.

### **Costos precontractuales (agosto 2002)**

Las entidades en algunas industrias incurren en costos “precontractuales” significativos. Se pidió al CI proporcionar guía sobre cuándo es apropiado reconocer un activo (en comparación con un gasto) para los costos precontractuales.

El CI acordó que la NIC 11 proporciona una guía para los costos precontractuales relativos a los contratos de construcción y que esta guía se puede aplicar a circunstancias análogas. Sin embargo, el CI señaló que se debe tener mucho cuidado al determinar si los costos precontractuales deben ser capitalizados.

### **Contratos de prefinalización (‘pre-completion’) para la venta de propiedades residenciales (noviembre de 2004)**

Se le pidió al CI que considere la aplicación de la NIC 11 y la NIC 18 para la venta de inmuebles para desarrollo residencial.

El CI acordó que es posible que los contratos de prefinalización no cumplan con la definición de contratos de construcción en la NIC 11. Si los contratos de prefinalización no cumplieren con la definición de contratos de construcción, la guía de la NIC 18 prohibiría el

reconocimiento de ingresos antes de que el título legal fuera transferido, si los riesgos y beneficios de la propiedad no pasaran al comprador antes de esa fecha.

El consejo posteriormente emitió la CINIIF 15, “Acuerdos para la construcción de bienes inmuebles”, para aclarar cuál norma (la NIC 18, “Ingresos”, o la NIC 11, “Contratos de construcción”) debe aplicarse a transacciones particulares.

### **Clasificación de los activos del contrato (junio de 2005)**

Durante su proyecto sobre los acuerdos de concesión de servicios, el CI consideró que el “monto adeudado por los clientes” es un activo financiero. Sin embargo, una entidad no debe capitalizar los intereses de los contratos de construcción, ya que no son activos aptos (según se define en la NIC 23), sino acumular los intereses sobre el activo financiero derivado de estos contratos de construcción. En 2006 se emitió la CINIIF 12, “Acuerdos de concesión de servicios”, que incluye guía sobre este tema.

### **Asignación de ganancias en un único contrato (noviembre de 2006)**

El CI consideró en sus deliberaciones sobre los acuerdos de concesión de servicios si es adecuado determinar los diferentes márgenes de beneficio para los distintos componentes de un único contrato.

Para un único contrato de construcción y otros servicios que no están directamente relacionados con las actividades de construcción, la NIC 18 requiere que el contrato sea separado en dos componentes, un componente de construcción dentro del alcance de la NIC 11 y un componente de servicios dentro del alcance de la NIC 18, con el fin de reflejar la sustancia de la transacción. Como tal, se pueden reconocer diferentes

márgenes de beneficios en los diferentes componentes de un único contrato.

Posteriormente esto fue incluido en la CINIIF 12, “Acuerdos de concesión de servicios”.

**Contabilización de los costos de venta (mayo de 2009)**

Se le pidió al CI que aclare cómo un desarrollador de bienes raíces debe contabilizar los costos de venta y comercialización incurridos durante la construcción que se relacionan con un proyecto específico de construcción inmobiliario. El CI señaló que algunos de los

costos directos e incrementales recuperables como consecuencia de la obtención de un contrato con un cliente podrían ser capitalizados en circunstancias muy específicas.

La contabilización de tales costos varía en función de hechos y circunstancias específicas. Por tanto, el CI señaló que no es posible llegar a una conclusión sobre la contabilidad apropiada para categorías generales de costos de venta y comercialización en todas las circunstancias. El tema no fue agregado a la agenda.

**Resumen de los rechazos de la NIC 11**

Tema	Conclusión en Resumen
Costos precontractuales (agosto 2002)	Se pidió al CI proporcionar guía sobre cuándo es apropiado reconocer un activo (en comparación con un gasto) para los costos precontractuales al suministrar productos o servicios. El CI señaló que la NIC 11 proporciona guía que se puede aplicar en analogía.
Contabilidad de proyectos – contabilidad del contratante (septiembre de 2004)	Se pidió al CI que proporcione guía sobre la contabilidad adecuada por parte del contratante en la medida en que un proyecto de construcción se desarrolle a partir de la firma del contrato hasta su finalización. El CI no tomó este tema en su agenda en vista del hecho de que se trataba de una cuestión sobre aplicación, en lugar del principio de la norma.
Contratos de prefinalización para la venta de propiedades residenciales (noviembre de 2004)	Se le pidió al CI que considere la aplicación de la NIC 11 y la NIC 18 para la venta de inmuebles para desarrollo residencial. El CI acordó que los contratos de prefinalización pueden no cumplir con la definición de contratos de construcción en la NIC 11. Este asunto fue posteriormente abordado bajo la CINIIF 15, “Acuerdos para la construcción de bienes inmuebles”
Clasificación de los activos del contrato (junio de 2005)	Durante su proyecto sobre los acuerdos de concesión de servicios, el CI consideró que el “monto adeudado por los clientes” es un activo financiero. Sin embargo, una entidad no debe capitalizar los intereses de los contratos de construcción, sino acumular los intereses sobre el activo financiero derivado de estos contratos de construcción. Posteriormente, el CI aplazó este tema hasta que se hubiera avanzando más en el proyecto de concesión de servicios.
Asignación de ganancias en un único contrato (noviembre de 2006)	El CI consideró que se podrían reconocer diferentes márgenes de beneficios para los distintos componentes de un único contrato que se separa en un componente de construcción y un componente de servicios. Posteriormente, esto fue cubierto en la CINIIF 12, “Acuerdos de concesión de servicios”.
Contabilización de los costos de venta (mayo de 2009)	Se le pidió al CI que aclare cómo un desarrollador de bienes raíces debe contabilizar los costos de venta y comercialización incurridos durante la construcción que se relacionan con un proyecto específico de construcción inmobiliaria. El CI señaló que algunos de los costos directos e incrementales recuperables como consecuencia de la obtención de un contrato específicamente identificable con un cliente podrían ser capitalizados en circunstancias muy específicas.

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

Sergio Tubio

**Socio**

[sergio.tubio@cl.pwc.com](mailto:sergio.tubio@cl.pwc.com)

Tel: (56) 29400073

Héctor Cabrera

**Socio**

[hector.cabrera@cl.pwc.com](mailto:hector.cabrera@cl.pwc.com)

Tel: (56) 29400539

Silvina Peluso

**Socio**

[silvina.peluso@cl.pwc.com](mailto:silvina.peluso@cl.pwc.com)

Tel: (56) 29400073

Carolina Martínez

**Senior Manager**

[carolina.martinez@cl.pwc.com](mailto:carolina.martinez@cl.pwc.com)

Tel: (56) 29400393

María Esperanza Opazo

**Gerente**

[maria.opazo@cl.pwc.com](mailto:maria.opazo@cl.pwc.com)

Tel: (56) 29400780

Marcela Yáñez Soto

**Gerente**

[marcela.yanez.soto@cl.pwc.com](mailto:marcela.yanez.soto@cl.pwc.com)

Tel: (56) 65 2277007-2277008

Mercedes Roa

**Gerente**

[mercedes.roa@cl.pwc.com](mailto:mercedes.roa@cl.pwc.com)

Tel: Tel: (56) 29400581

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

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

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

