

Noticias NIIF

Abril 2012

Dando con una mano y quitando con la otra *Información a revelar sobre partes relacionadas*

En este número:

1 Información a revelar sobre partes relacionadas

2 Agenda de consultas de la IASB

A la Junta se le pide un “período de calma”

3 Punto de vista

El jefe global de contabilidad de PwC comenta la dirección de la Fundación IFRS

4 Cuestionario sobre las NIIF

Consideración de contingencias

7 Contactos

Eli Sellar recuerda a la administración que por primera vez en los estados financieros anuales de 2011, tendrá que divulgar arreglos significativos entre la entidad y personal gerencial clave.

La NIC 24, Información a revelar sobre partes relacionadas, fue modificada en noviembre de 2009 para eliminar el requerimiento de que las entidades relacionadas al Gobierno divulguen todas las transacciones con el Gobierno y que aclaren la definición de parte relacionada. La atención se enfocó en esas dos modificaciones que redujeron los requerimientos de divulgación para muchos, en especial las empresas de propiedad del Estado. Sin embargo, se dieron a conocer algunas modificaciones y aclaraciones adicionales, incluyendo la obligación de divulgar compromisos con partes relacionadas, lo que abarca compromisos entre una entidad y miembros del personal gerencial clave. Compromisos, en este contexto, se refiere a transacciones no ocurridas todavía que constituyen promesas contractuales u obligaciones constructivas. La modificación bien puede expandir a terceros la información a revelar sobre partes relacionadas.

¿Qué clase de acuerdos podría ser necesario que se divulgaran ahora? Tendrán que ser revelados los acuerdos entre una entidad y un interés vinculado para comprar un activo, aun cuando la compra no se hubiere efectuado todavía. También será necesario revelar los compromisos de una entidad con personal gerencial clave, tales como el compromiso de conceder un préstamo. En el pasado estos compromisos no se divulgaban con frecuencia en vista de que no eran considerados como ‘transacciones’, debido a que no ocurría ningún impacto de carácter contable sino hasta que el hecho ocurría.

Se ha agregado a la norma la referencia explícita a los compromisos para evitar toda duda. En consecuencia, al informar, las entidades podrían encontrarse divulgando compromisos por primera vez en sus estados financieros anuales de 2011. La administración debería estar al tanto de este cambio para asegurarse de que capta y divulga la información que se necesita, la cual puede ser sensible por naturaleza (los derechos para comprar activos de una entidad, por ejemplo).

¿Sabían ustedes qué...?

Nosotros podemos enviarles dos veces por mes las actualizaciones y las notificaciones *blog* de las NIIF, junto con actualizaciones más amplias sobre información corporativa.

Par suscribirse a cualquiera de estos boletines, envíen un *e-mail* a corporatereporting@uk.pwc.com e identifiquen el boletín en el que estén interesados.

También pueden seguir nuestras actualizaciones sobre NIIF's en [Twitter](#).

Mensaje a la IASB: Necesitamos un período de calma

Se espera que la IASB comente en este mes un plan de desarrollo de su agenda de consultas después de haber solicitado a su personal en enero que efectuara una investigación adicional respecto a las respuestas que recibiera en las cartas de comentarios. También ha solicitado aclaración de algunos de estos asuntos y ha sugerido maneras adicionales para evaluar las prioridades del proyecto. El mes pasado, el Consejo Asesor de las NIIF's también discutió un resumen de los referidos comentarios.

La solicitud que la IASB hiciera el año pasado respecto a la dirección estratégica y el resto de su plan de trabajo produjo 245 cartas con comentarios. El objetivo de la agenda de consultas era recibir comentarios sobre los posibles asuntos que fueran a ser incluidos en su agenda. En especial, la IASB deseaba que los interesados expresaran sus puntos de vista sobre cómo debieran equilibrarse las nuevas orientaciones sobre información financiera con el mantenimiento de las actuales IFRS y, tomando en cuenta los

límites de tiempo y de recursos y a cuáles áreas de la información financiera debiera dárseles prioridad para su mejora.

Los mensajes clave de quienes dieron respuesta fueron:

- Terminar el proyecto sobre ingresos, instrumentos financieros y arrendamientos como cuestión prioritaria;
- Necesitamos un período de calma;
- Cambiar el énfasis del desarrollo de normas por el de mantenerlas actualizadas;
- La futura agenda debe ser menos ambiciosa;
- La Junta debe aprovechar una gama más amplia de recursos, con inclusión de quienes fijan normas nacionales; y
- Hace falta un marco conceptual que incluya un marco de divulgaciones.

El calendario de los siguientes pasos que seguirá la Junta se describe a continuación:



Punto de vista: Dirección de las NIIF



John Hutchinson, jefe global de contabilidad de PwC, nos da un punto de vista personal sobre la Fundación de las NIIF's y sobre la reciente revisión de la dirección de la Fundación hecha por la Junta de Supervisión. Este y otros puntos de vista de John se encuentran en su blog de NIIF's en www.pwc.blogs.com/ifrs

Finalmente, la Fundación de las NIIF's ha dado a conocer su revisión estratégica, junto con la revisión de la dirección de la Fundación hecha por la Junta de Supervisión. Parece que el retraso se debió a los problemas de la Junta en llegar a un consenso. Los informes no proponen ningún cambio radical a la dirección de las NIIF's y seguirá rigiendo la actual estructura de tres tramos (siendo la IASB responsable de la calidad técnica de las normas y los dos organismos de supervisión de asegurarse de la fijación independiente de normas y de la rendición de cuentas). Creo que ello es sensible pues parece que funciona. Sin embargo, algunos de los detalles señalan cambios en el énfasis.

Ambas revisiones han requerido de amplias consultas y está claro que se ha prestado cuidadosa atención a quienes ofrecieron sus comentarios. El proceso debería acallar las preocupaciones de quienes se han mostrado críticos hacia la dirección de la IASB en el pasado, o de aquellos que se preocupan de la transparencia de la dirección en vez de estar en desacuerdo con el contenido técnico de las normas. Esto puede ayudar a superar una de las barreras para la adopción de las NIIF's que se comentaron en las mesas redondas sobre el tema que se celebraron en Estados Unidos.

La revisión hecha por los fideicomisarios de la Fundación de NIIF's es similar al contenido del borrador que se presentó en octubre. Me dio mucho gusto ver que el compromiso de promover la consistencia en la interpretación general de las NIIF's gozara de amplio respaldo ya que este podría ser el mayor desafío para la comunidad de las NIIF's a

medida que se amplía. El papel aún mayor de la Comisión del Debido Proceso de Supervisión también es importante para desarrollar confianza en los escépticos sobre el proceso de fijación de normas.

Por otro lado, la Junta de Monitoreo ha introducido varios cambios, en un retroceso de lo que pudo haber sido visto como una importante ampliación de su papel, habiéndose eliminado las propuestas de que esta Junta pudiera directamente introducir temas en la agenda de la IASB y de que pudiera involucrarse más en el nombramiento de los miembros de la IASB. Sin embargo, hay algunas reservas: en caso de que la Junta sugiriera algún tema urgente que la IASB rechazara, debería dar las razones de ello. Asimismo, la Junta va a participar más de cerca en el proceso de nombramiento de un nuevo presidente.

La membresía de la Junta de Monitoreo parece ser el área que con toda probabilidad despertó las discusiones más intensas, en vista de que el número de miembros se ampliará para incluir algunos representantes de los mercados emergentes, y dos de los espacios van a ser rotativos, lo que en sí no es controversial. La membresía se va a restringir a las autoridades de los mercados de capital, en vez de ser ampliada para incluir reguladores prudenciales y otros reguladores, que es una decisión pragmática puesto que sería difícil saber dónde detenerse. Más significativo aún, los miembros en el futuro tendrán que provenir de países en donde las NIIF's sean obligatorias. Uno puede sentir algunas tensiones en este campo, y el elefante en la cristalería es desde luego la posición de

Estados Unidos. ¿Podría concluirse que permitir que las empresas extranjeras que se registran en la SEC utilicen dichas normas equivale a su uso en el país? Sin ninguna duda ihabrá más a este respecto!

Finalmente, la parte más decepcionante de las revisiones es la falta de una propuesta concreta sobre el futuro financiamiento de la IASB. Ambas juntas están de acuerdo en que debería existir un sistema transparente mediante el cual los países que apliquen las NIIF's se comprometan a aportar fondos. La Junta de Supervisión afirma que los

fideicomisarios son responsables de ello en primer lugar, en tanto que estos últimos arguyen que carecen de autoridad para obligar a dicho financiamiento. Al mismo tiempo, los fideicomisarios han dado a conocer su aspiración de contar con un presupuesto mayor. Este es, quizás, el principal reto colectivo que deben enfrentar ambas juntas de supervisión.

Suscríbanse al *blog* de las NIIF's enviando un *e-mail* a corporatereporting@uk.pwc.com

Cuestionario sobre las NIIF: contraprestaciones contingentes



¿Cuánto saben Uds. sobre el arte y la ciencia de los acuerdos de contraprestaciones contingentes? Prueben con David Bohl, el especialista en combinaciones de negocios de PwC, mediante este cuestionario sobre las NIIF's relacionado con las dificultades comunes que se dan en la contabilización de combinaciones de negocios, acompañadas de contraprestaciones contingentes. Este cuestionario se propone derribarlos, así que péguense a sus asientos. El documento ['Guía práctica de las NIIF's, El arte y la ciencia de los acuerdos de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios'](#), será material de referencia útil en caso de que deseen mejorar su puntuación.

P1: ¿Cómo se contabilizan las contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios, conforme la NIIF 3?

- (a) Las contraprestaciones contingentes se clasifican como un activo, un pasivo o capital, y se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición.
- (b) Las contraprestaciones contingentes se registran a un punto medio del rango de resultados estimados a la fecha de adquisición.
- (c) Las contraprestaciones contingentes no se registran a la fecha de adquisición, salvo que sea probable que su pago se cumpla.

- (d) Las contraprestaciones contingentes se clasifican como un pasivo y se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición.

P2: La entidad A adquiere la entidad B en una combinación de negocios, mediante la entrega de un millón de acciones a los accionistas de la entidad B. La entidad A también conviene entregar 100,000 acciones a los ex accionistas de la entidad B en caso de que los ingresos de ésta (como una subsidiaria de propiedad total de la entidad A) sean iguales a/o excedan de C200m durante el año siguiente a la adquisición. ¿Cómo debería ser clasificada la emisión de 100,000 acciones a la fecha de adquisición?

- (a) Como parte del capital.
- (b) Como un pasivo.
- (c) Como un activo.
- (d) El acuerdo no se registra sino hasta que sea probable que los ingresos probables se generen.

P3: Una contraprestación contingente se hace efectiva en forma de acciones de la compradora si los ingresos esperados se logran después de la fecha de adquisición. ¿Cuál de los siguientes escenarios va a dar como resultado una clasificación como parte del capital?

- (a) El valor de varias acciones se fija en C10m y es pagadero solo en caso de que los ingresos sean >C200m.
- (b) Se va a transferir 1 millón de acciones solo si los ingresos son >C100m en el año 1 siguiente a la fecha de adquisición, y se van a transferir 2 millones de acciones solo si los ingresos son >C150 millones en el año 2 siguiente a la fecha de adquisición.
- (c) Se van a emitir 100,000 acciones por ingresos >C200m por cada 1 millón de ingresos en el año siguiente a la adquisición.
- (d) El número de acciones es fijado en 1 millón si los ingresos son >C200m y el vendedor tiene la opción de exigir su pago al contado.

P4: La entidad A adquiere la entidad B en una combinación de negocios mediante la entrega de 1 millón de acciones de la entidad A a los accionistas de la entidad B. La entidad A también conviene entregar 100,000 acciones a los ex accionistas de la entidad B si los ingresos de ésta (como subsidiaria de propiedad total de la entidad A) son iguales a/o exceden de C200m durante un año después de la adquisición. Los accionistas de la entidad B se vuelven colaboradores de la entidad A después de la adquisición y perderían sus acciones contingentes si dejaran de ser colaboradores de la entidad A. ¿Cómo debería ser registrado el acuerdo para emitir 100,000 acciones a la fecha de adquisición?

- (a) El acuerdo se registra a su valor razonable como parte del capital a la fecha de adquisición.
- (b) El acuerdo no se registra hasta que sea probable que los ingresos esperados se vayan a lograr.
- (c) El acuerdo es asignado entre el pago contingente que se registra a su valor razonable a la fecha de adquisición y el valor a la fecha de adquisición, y la remuneración posterior a éstas.
- (d) El acuerdo no es parte del pago por el negocio adquirido.

P5: ¿Cómo debe un comprador registrar el pago que se coloca en una cuenta de depósito restringido del vendedor, con la condición de liberar los fondos a favor del vendedor al lograr la empresa adquirida los ingresos futuros esperados?

- (a) El valor en libros de los fondos restringidos debe ser parte del pago que se haga.
- (b) El valor en libros del derecho de devolución de los fondos restringidos debe ser registrado como un activo financiero, debiendo la diferencia entre el valor razonable del activo financiero y el valor en libros ser parte del pago.
- (c) El monto total de los fondos de la cuenta en depósito debe ser incluido en el pago que se haga, y ser tratado como un activo contingente que solo sea reconocido cuando sea virtualmente seguro.
- (d) Los fondos en depósito no se incluyen en el pago que se haga, salvo que el mismo ocurra dentro del período de 12 meses a partir de la fecha de adquisición.

P6: La entidad A, una entidad que cotiza en la Bolsa, adquiere la entidad B por C100m en efectivo y una contraprestación contingente de 100,000 acciones de la entidad A en caso de que el negocio adquirido genere ingresos por C500m en el año posterior a la adquisición (la entidad A paga dividendos todos los años). ¿Cuál es el método más apropiado del valor razonable que debe aplicarse a la contraprestación contingente?

- (a) El valor registrado de las acciones de la entidad A x 100,000 acciones.
- (b) El valor registrado de las acciones de la entidad A x 100,000 acciones por la probabilidad de los ingresos de >C500m.
- (c) [El valor registrado de las acciones de la entidad A x 100,000 acciones por la probabilidad de los ingresos de >C500m] – el valor razonable del dividendo que se pague en el año.
- (d) [El valor registrado de las acciones de la entidad A x 100,000 acciones] – el valor razonable del dividendo que se pague en el año.

P 7: La entidad A adquiere la entidad B en una combinación de negocios mediante el pago de C200m en efectivo a los accionistas de la entidad B. La entidad A también conviene en depositar C2m en efectivo en la cuenta de depósitos restringidos de los ex accionistas de la entidad B para ser entregados a estos en caso de que se satisfagan las garantías y afirmaciones generales contenidas en el convenio de compra. ¿Cómo deberían registrarse los C2m en efectivo depositados bajo condiciones restringidas en la fecha de la adquisición?

- (a) Esa suma debe ser registrada a su valor razonable como una contraprestación contingente.
- (b) Dicha suma debe ser registrada a su valor razonable como un pago recibido a cambio del negocio adquirido.
- (c) La suma debe ser reclasificada de efectivo a efectivo restringido.
- (d) El acuerdo no es parte del pago que se recibe por el negocio adquirido.

P8: La entidad B vende el 60% de una subsidiaria de su propiedad por C100m en efectivo y un pago contingente de C25m en caso de que el negocio adquirido genere ingresos por C500m en el año posterior a la adquisición. ¿Cómo debería registrar la entidad B los ingresos contingentes a la fecha de la venta?

- (a) Excluir los ingresos contingentes de la ganancia/pérdida en la venta, debido a

que no es virtualmente seguro que los mismos vayan a ser recibidos.

- (b) Registrar todos los ingresos contingentes por C25m en la ganancia/pérdida de la venta en caso de que su percepción sea probable.
- (c) Registrar el valor razonable estimado de los ingresos contingentes como un activo financiero que se desprenda de la ganancia/pérdida de la venta.
- (d) No hay ninguna venta que registrar debido a que B ha retenido los riesgos y beneficios significativos de la transacción.

P 9: La entidad A adquiere la entidad B mediante C100m en efectivo y un pago contingente en efectivo un año después de la adquisición si el negocio adquirido genera ingresos por C500m en el año siguiente a la adquisición. El comprador cree que el único accionista quien también es el gerente de finanzas de la entidad B, sería valioso para ayudar a la entidad A a integrar sus sistemas con los de la entidad B, y por lo tanto ofrece al gerente de finanzas (CFO) un sueldo en la entidad A mayor que el de mercado, aunque el pago contingente no depende de que el CFO siga siendo colaborador de la entidad A. Además, una valuación independiente de la entidad B da un rango de C105-110m. ¿Cómo debería ser registrado el pago contingente conforme la NIIF 3?

- (a) Como un pasivo a valor razonable por el pago contingente.
- (b) Como una remuneración posterior al período de la combinación por los servicios prestados por el empleado.
- (c) Asignar el arreglo como un pago hecho para adquirir el negocio, y como un pago de la remuneración en el período posterior a la combinación.
- (d) Como parte del capital por el pago contingente.

P 10: La entidad A adquiere la entidad B mediante un pago de C100m en efectivo y un pago contingente si el negocio adquirido genera ingresos por C500m en el año siguiente a la adquisición. Los vendedores

creen que el vicepresidente (VP) de operaciones de la entidad B es importante para generar los ingresos fijados y, por lo tanto, celebran un convenio separado para dividir el pago contingente con el VP si este sigue como colaborador de la entidad A (ninguno de los vendedores es colaborador). ¿Cómo debe registrarse el pago contingente total conforme la NIIF 3?

- (a) Como un pago hecho al adquirirse la entidad B.
- (b) Como cargos por remuneración en el período posterior a la combinación.

- (c) Referirse a la orientación práctica de PwC sobre pagos contingentes y consultar con Global Accounting Consulting Services de la firma.
- (d) Como cargos por remuneración en el período posterior a la combinación, siempre que los compradores estén al tanto del convenio separado; de lo contrario, registrarlo como un pago hecho al adquirir el negocio.

Refiérase a “[Practical guide – contingent consideration](#)” en pwc.com/ifrs

Respuestas

Pregunta 1: A – La contraprestación contingente es clasificada y reconocida a su valor razonable en la fecha de adquisición, conforme la NIIF 3.39-40.

Pregunta 2: A – El acuerdo es clasificado como parte del capital conforme la NIC 32.16, debido a que el acuerdo para la contraprestación contingente da como resultado la emisión de un número fijo de acciones de la entidad A cuando se alcance el objetivo.

Pregunta 3: B – Este convenio incluye dos objetivos de desempeño, cada uno con su propio potencial de un beneficio en acciones. El acuerdo todavía podría ser clasificado como capital si se considera que constituye una serie de contratos separados para cada objetivo de desempeño dentro del contrato, y no de un contrato general. Los objetivos de desempeño de uno y dos años son independientes y se relacionan con distintas exposiciones al riesgo conforme la NIC 39.AG29, en este ejemplo. Por lo tanto, cada objetivo de desempeño es considerado como un contrato separado, que en lo individual daría como resultado la emisión de un número fijo de acciones. En consecuencia, cada contrato individual que sea parte del convenio de contraprestaciones contingentes es clasificado como parte del capital, conforme la NIC 32.16 en este ejemplo, en vista de que no existe ninguna obligación contractual de entregar un número variable de acciones.

Pregunta 4: D – Los pagos contingentes que se pierden cuando el empleo cesa son registrados como una remuneración conforme la NIIF IFRS 3.B55. Este tipo de acuerdos da como resultado un gasto durante el período durante el cual los servicios sean prestados, y por lo tanto el arreglo no es parte del pago por el negocio adquirido.

Pregunta 5: B – El acuerdo de depósito restringido constituye una cuenta de contraprestaciones contingentes a cobrar y cumple con la definición de un activo financiero debido a que es un derecho contractual a recibir una suma de dinero. Los futuros cambios en el valor razonable de la contraprestación contingente que tengan como base las expectativas de que se cumpla con el objetivo son reconocidos en el estado de resultados.

Pregunta 6: C – El valor razonable de la contraprestación contingente puede tener como base el precio de las acciones del comprador en la fecha de adquisición cuando el acuerdo implique una futura entrega de un número fijo de acciones, de donde el acuerdo es clasificado como parte del capital. La valuación debe tomar en cuenta la probabilidad de que se alcance el objetivo del desempeño. El valor razonable del precio de las acciones a la fecha de la adquisición deberá ser ajustado por cualquier flujo de efectivo de dividendos esperado que el vendedor no vaya a recibir,

que sea valuado al precio de las acciones en la fecha de adquisición.

Pregunta 7: B –Las garantías y las aseveraciones generales son condiciones verificables que existían en la fecha de adquisición. El pago del depósito restringido está incluido en el pago al contado de la adquisición, debido a que se espera que las garantías y aseveraciones generales sean cumplidas, en cuyo momento los fondos restringidos serían entregados a los ex accionistas de la entidad B.

Pregunta 8: C – Un contrato que conceda al vendedor el derecho de recibir una suma en efectivo cuando la contingencia sea resuelta cumple con la definición de un activo financiero, contenida en la NIC 32.11, y deberá ser reconocido como tal a su valor razonable cuando se determine la ganancia o la pérdida en la venta de la subsidiaria.

Pregunta 9: A –La NIIF 3.B55 suministra indicadores sobre si un acuerdo de contraprestaciones contingentes a los colaboradores o a los accionistas que

vendan constituyen una contraprestación contingente o transacciones separadas. En este caso, el accionista que vende va a recibir un sueldo por encima del valor de mercado, y el pago al contado está debajo del punto final del rango de valuación independiente.

Estos factores indican si el acuerdo es parte de la contraprestación que se haga por el negocio adquirido. La contraprestación contingente es clasificada como un pasivo debido a que será pagado en efectivo.

Pregunta 10: C –La respuesta no está clara conforme la NIIF 3, y a ese respecto hemos desarrollado algunas orientaciones adicionales en la [Practical guide for contingent consideration](#) (ver sección 3). Este tipo de acuerdos es complejo y les recomendamos que consulten con los servicios globales de consultoría de contabilidad de PwC.

Tenemos mayores orientaciones sobre estos temas. Además de la orientación práctica, otro buen lugar para consultas es nuestro [resumen por tópicos](#) sobre combinaciones de negocios. Visiten pwc.com/ifs, 'Additional IFRS resources'.

Para ayuda sobre temas técnicos de NIIF en Interaméricas, puede contactar a:

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

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

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

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

Ricardo Molina (Guatemala)
ricardo.molina@gt.pwc.com
Tel: (502) 2420-7869

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

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

Para comentarios o sugerencias dirigirse a miriam.arrocha@pa.pwc.com

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