

# Noticias NIIF

## Borrador sobre reconocimiento de ingresos - segunda parte

### En este número:

- 1 **Ingresos – Segundo borrador**
- 3 **Nuevas NIIF para 2012**  
Resumen de nuevos requerimientos
- 4 **Cuestionario sobre NIIF**  
Coberturas y derivados implícitos
- 7 **Contactos**

**El período para expresar comentarios sobre el borrador “Ingresos provenientes de contratos con los clientes”, fechado en noviembre de 2011, finalizó en el marco de 2012. Andrea Allocco, del equipo central de servicios de asesoría contable de PwC, da un vistazo a las respuestas.**

### Ingresos

Quienes preparan los estados financieros, los usuarios y los auditores, han retroalimentado de nuevo al IASB y al FASB (las juntas) con respecto a su proyecto “Ingresos derivados de contratos con los clientes” (en este caso, el segundo borrador). El volumen de cartas disminuyó de manera significativa en comparación con lo recibido por el borrador de 2010, lo que refleja en cierto modo lo bien que les fue a las juntas al dar respuesta a las dudas que surgieron del primer borrador.

Las juntas solicitaron retroalimentación sobre seis áreas, así como también orientación acerca de si la propuesta era clara y funcional. Muchos de quienes respondieron no limitaron sus comentarios a las seis áreas y como resultado se identificaron algunos asuntos que pueden merecer atención. Muchos siguen apoyando los esfuerzos de las juntas, aunque también hay algunas dudas pendientes, incluyendo la contabilización del cumplimiento oneroso de obligaciones y el alcance de las divulgaciones y de la transición.

### El voto de la mayoría

Más adelante se explican las respuestas a algunas de las preguntas y a los temas que obligaron a los comentarios del caso.

Algunas empresas colaboraron en la preparación de las cartas de comentarios y en suministrar información adicional a las juntas. Daremos un vistazo con mayor detalle en nuestra guía práctica que debe ser dada a conocer el próximo mes.

### ¿Qué sigue?

Se espera que las juntas reinicien sus deliberaciones este junio, que la norma final sea emitida a finales de 2012 o a principios de 2013, y que su fecha efectiva no sea antes de 2015, pero es probable que lo sea en 2016 o más allá, en vista del calendario y los problemas prácticos de su implementación.

La administración debe considerar si evalúa el efecto de las propuestas, incluyendo todo efecto en los procesos y controles a un nivel alto, más pronto que tarde. Habrá oportunidades que influyan en las nuevas deliberaciones mediante el proceso de consulta de las juntas. Es necesario que la administración capte el efecto de la norma sobre contabilización de los contratos si va a suministrar retroalimentación valiosa e influir en los debates.



## Resumen de respuestas a asuntos significativos

<i>Temas comunes</i>	<i>Resumen de observaciones</i>
<i>El cumplimiento de las obligaciones satisfecho en el curso del tiempo.</i> Las juntas suministraron criterios para determinar cuándo el cumplimiento de una obligación es satisfecho en el curso del tiempo.	Quienes respondieron expresaron su apoyo a la guía adicional, pero solicitaron claridad sobre su aplicación en la práctica, aunque algunos también discreparon sobre cómo se define 'el uso alternativo', haciendo destacar el potencial de consecuencias no deseadas.
<i>Presentación del riesgo crediticio.</i> Las propuestas obligan a que el efecto del riesgo crediticio sea presentado en un rubro adicional, al lado del rubro de ingresos, salvo que el contrato contenga un componente significativo de financiamiento.	En general, quienes respondieron discrepan con las propuestas y creen que el riesgo crediticio debe ser presentado como un gasto. También expresaron sus dudas sobre la complejidad que pudiera desprenderse de presentar en lugares diferentes del estado de resultados el riesgo crediticio que se desprenda de diversos tipos de contratos.
<i>Valor temporal del dinero.</i> La administración debe reflejar el valor temporal del dinero cuando el contrato contenga un componente significativo de financiamiento y abarque un período mayor de un año.	Quienes respondieron siguen expresando su preocupación sobre la complejidad y los retos prácticos de la aplicación de la presente guía. Quienes estuvieron de acuerdo con el principio sugirieron que el recurso práctico fuera eliminado, en vista de que el brillante renglón de un año es arbitrario.
<i>Pagos variables.</i> Los pagos variables solo se reconocen cuando la administración cuenta con experiencia predictiva sobre los gastos a los que tiene derecho (es decir, el monto que esté 'razonablemente garantizado'). Una excepción se relaciona con las regalías que tengan como base las ventas, y señala que estas nunca están 'razonablemente garantizadas'.	Muchos de quienes respondieron expresaron su apoyo al principio, pero desean mayor claridad sobre cómo aplicar la restricción de 'razonablemente garantizado'. Los puntos de vista sobre la excepción de regalías que tengan como base las ventas están mezclados. Algunos se mostraron receptivos, pero muchos se opusieron, por ejemplo, quienes se desenvuelven en el negocio al menudeo y de servicio al cliente.
<i>Obligaciones de cumplimiento oneroso.</i> Las propuestas restringen la prueba del cumplimiento oneroso de obligaciones que son satisfechas en el curso del tiempo y en un año.	La limitación del alcance no modificó el descontento general con la prueba del cumplimiento oneroso de obligaciones. Muchos sugirieron que se aplique la actual guía para determinar cuándo debe registrarse una provisión de un contrato 'oneroso'.
<i>Divulgaciones anuales.</i> Las propuestas siguen requiriendo amplias divulgaciones, que incluyen una conciliación de los saldos de contratos y un análisis del vencimiento de las obligaciones.	Quienes preparan los estados financieros y quienes respondieron mostraron puntos de vista divididos sobre el tema. Los primeros han identificado varias divulgaciones que no son útiles, sobre la base de que la administración no las utiliza para manejar el negocio. Los usuarios apoyan las propuestas e indican que la mejora de las actuales divulgaciones es crucial.
<i>Divulgaciones intermedias.</i> El borrador propone que se modifique la NIC 34 para solicitar que muchos de los requerimientos de divulgaciones anuales se apliquen en la información financiera intermedia.	Muchos argumentan que las enmiendas a la NIC 34 son inconsistentes con el principio de que solo deben divulgarse los cambios significativos que ocurran con relación a los últimos estados financieros anuales.
<i>Transición.</i> El borrador obliga a la aplicación retrospectiva con la opción de algunas medidas de remedio.	Quienes preparan los estados financieros siguen mostrándose preocupados sobre si la aplicación retrospectiva es beneficiosa desde el punto de vista del costo, no obstante las medidas de remedio ofrecidas por las juntas.

## ¿Qué hay de nuevo para los cierres de 2012?



**Barry Johnson, del equipo de servicios de consultoría contable de PwC en el Reino Unido, da un vistazo a las NIIF y a las nuevas interpretaciones que entran en vigor para los cierres de 2012.**

El IASB está trabajando sobre varios proyectos significativos que es posible afecten los cierres de 2015, aunque hay relativamente pocas enmiendas a las normas para 2012 y una serie de pequeños cambios provenientes del proceso anual de mejoras. Ocho normas nuevas y modificadas todavía no son obligatorias, pero pueden ser adoptadas con anticipación.

### **Enmiendas obligatorias para los cierres de 2012**

Existen tres enmiendas a las normas que se aplican a los cierres de diciembre de 2012. La enmienda la NIIF 1, 'Adopción por primera vez', se relaciona con una excepción debido a una severa hiperinflación y elimina algunas fechas fijas contenidas en las normas. Las enmiendas a la NIIF 7, 'Instrumentos financieros: Divulgaciones', introducen algunas divulgaciones adicionales que se aplican al traspaso de activos financieros. La enmienda a la NIC 12, 'Impuesto sobre la renta', introduce una excepción al principio existente para la medición de impuestos diferidos activo o pasivo que se desprendan de propiedades de inversión medidas a su valor razonable.

### **Enmiendas obligatorias a partir del 1 de julio de 2012**

Una enmienda a la NIC 1, 'Presentación de estados financieros', se aplica a partir del 1 de julio de 2012 y cambia la divulgación de rubros presentados en el estado de ingresos integrales.

### **Enmiendas obligatorias para los cierres de 2013, siendo posible su adopción anticipada**

Las modificaciones hechas a la NIC 19, 'Beneficios de empleados' son significativas y van a tener impacto sobre muchas entidades. Entran en vigor a partir del 1 de enero de 2013. Las modificaciones cambian el reconocimiento y la medición del gasto

por beneficios de planes de pensiones y por cese laboral, así como las divulgaciones requeridas. En especial, las ganancias y pérdidas actuariales ya no pueden ser diferidas mediante el enfoque del corredor.

En mayo de 2011 se publicó un conjunto de cinco normas nuevas y modificadas, relacionadas con el control y el alcance de la entidad que reporta. La NIIF 10, 'Estados financieros consolidados', cambia la definición de control, en tanto que la NIIF 11, 'Arreglos conjuntos', reduce los tipos de arreglos conjuntos a operaciones conjuntas y a negocios en participación, y prohíbe la utilización de la consolidación proporcional. La NIIF 12, 'Divulgación de intereses en otras entidades', reúne en una norma los requerimientos de divulgación que se aplican a las inversiones en subsidiarias, asociadas, negocios en participación, entidades estructuradas y entidades estructuradas no consolidadas. Como parte de este remozamiento de las normas sobre consolidación, la NIC 27 (modificada) ahora trata solo estados financieros separados, y la NIC 28 (modificada) cubre la contabilización de capital de negocios en participación y de asociadas. Estas nuevas normas tienen que ser puestas en práctica de manera conjunta y se aplicarán a partir del 1 de enero de 2013, aunque pueden ser adoptadas con efecto inmediato (sujetas a su endoso por la Unión Europea –UE– para entidades europeas), pero solo si todas son aplicadas al mismo tiempo.

Varias NIIF actuales obligan a las empresas a medir o divulgar el valor razonable de sus activos, pasivos o sus propios instrumentos de capital. Los requerimientos sobre la medición del valor razonable y las divulgaciones sobre dicho valor contenidos en dichas normas no siempre articulan un objetivo claro de medición o de divulgación. La NIIF 13, 'Medición del valor razonable', dada a conocer en mayo de 2011, se relaciona con este asunto. Los nuevos requerimientos se aplican a partir

del 1 de enero de 2013, aunque pueden ser adoptados con efecto inmediato (sujetos a su endoso por la UE para entidades europeas).

Solo una interpretación, la IFRIC 20, 'Costos de desbaste en la fase de producción de una mina superficial', fue dada a conocer en 2011. Indica la contabilización de los costos de eliminación de desechos en exceso en la fase de producción de una mina. Se aplica a partir del 1 de enero de 2013, aunque puede ser aplicada por anticipado (sujeta a su endoso por la UE para entidades europeas).

### **Enmiendas obligatorias para los cierres de 2015, siendo posible su adopción anticipada**

La NIIF 9, 'Instrumentos financieros', fue emitida nuevamente en 2010 e incluye orientaciones sobre la clasificación y medición de activos y pasivos financieros, y el desreconocimiento de instrumentos financieros. La norma va ser agregada a medida que el IASB acepte las diferentes fases del proyecto para sustituir la NIC 39. La NIIF 9, remitida, se aplica a los cierres de 2015, aunque puede ser aplicada con efecto inmediato (sujeta a su endoso por la UE para entidades europeas).

Para mayores detalles sobre estos requisitos, ver nuestra guía práctica [New IFRSs for 2012](#) o también pueden encontrarlos bajo 'Actualizaciones de las NIIF' en [pwc.com/ifrs](#).

## **Cuestionario sobre NIIF: coberturas y derivados implícitos**



El lema del equipo de instrumentos financieros de la red de servicios de consultoría contable de PwC solía ser "Los derivados implícitos se encuentran por doquier". Sin embargo, localizar esos derivados es una forma de arte. En este mes, Menno Hacken, especialista en instrumentos financieros, ha dividido el cuestionario sobre NIIF entre derivados implícitos y coberturas. Pongan a prueba sus conocimientos en dos de las áreas más duras de los instrumentos financieros en nuestra versión de las NIIF 'Donde está Wally/Waldo'. Es posible que deseen leer nuestros resúmenes sobre *derivados implícitos y coberturas* para mejorar sus posibilidades de obtener un buen puntaje.

### **Derivados implícitos**

**Q1 Pregunta 1: ¿Qué es un derivado implícito?**

- (a) Un derivado adjunto a un instrumento financiero que es contractualmente transferible, independientemente del instrumento o que tiene diferente contraparte de tal instrumento.
- (b) Un componente de un instrumento híbrido que incluye un contrato anfitrión no derivado, con efecto de que algunos flujos de efectivo de un instrumento híbrido pueden variar de manera similar en un instrumento individual.
- (c) Los dos anteriores.

**Pregunta 2: ¿Cuál de las siguientes es una condición para que un derivado implícito se deba registrar separado de un contrato anfitrión?**

- (a) Cuando las características económicas y los riesgos del derivado implícito no están relacionados con las características económicas y los riesgos del contrato anfitrión.
- (b) Un derivado implícito no se registra separado. Cuando un contrato anfitrión tiene un derivado implícito, el contrato completo se mide al valor razonable.
- (c) Ambas respuestas son correctas, esta es una elección de registro.

**Pregunta 3: ¿Cuándo debería realizarse la evaluación del criterio "cercanamente relacionados"?**

- (a) Cuando el contrato se reconoce inicialmente, usualmente al inicio del contrato. Esta evaluación inicial no es revisada a menos que los términos contractuales cambien.

- (b) Con base continua durante la vida del contrato, pero solo cuando las condiciones del mercado cambien.
- (c) Al inicio del contrato y en cada fecha de reporte.

**Pregunta 4:** *Los contratos de arrendamiento pueden incluir rentas contingentes que se basan en ciertas ventas realizadas por el arrendatario. ¿Es tal condición un derivado implícito?*

- (a) Es un derivado implícito que se considera relacionado cercanamente con el contrato de arrendamiento anfitrión y no se registra por separado.
- (b) Es un derivado, pero no se considera cercanamente relacionado con el contrato de arrendamiento anfitrión y por eso se registra separadamente.
- (c) No es un derivado implícito.

**Pregunta 5:** *La entidad contrata un préstamo con una tasa fija del 5% de un banco para C1m. El préstamo es amortizable en pagos trimestrales. La deuda contiene una opción de pago anticipado que puede ejercer la entidad A en el primer día del trimestre. El precio del ejercicio es el monto de capital restante en deuda, más una multa de C100, 000. ¿Es esta opción un derivado implícito?, y si es así, ¿se registra separadamente?*

- (a) Sí, es un derivado implícito. La opción de pago anticipado está relacionada, por lo tanto, no necesitamos registrarla separadamente.
- (b) Sí, es un derivado implícito. La opción de anticipo no está relacionada con la deuda del contrato anfitrión y debe ser registrada por separado.
- (c) No, la opción de pagos anticipados no es un derivado implícito.

## Respuestas 1-5

**Pregunta 1: B** – La variación de flujos de efectivo sobre los términos del contrato son un indicador crítico de la presencia de uno o más derivados implícitos. Un ejemplo de un instrumento híbrido es un préstamo que paga intereses basado en los cambios del índice del FTSE 100. El componente del contrato que va a pagar el monto de capital es el contrato anfitrión. Esta es la base con un término y flujos de efectivo predeterminados. El componente del contrato que trata del pago de intereses basado en los cambios en el índice del FTSE 100 es el derivado compuesto, este componente causa cambios en alguno o todos los flujos de efectivo del contrato anfitrión.

**Pregunta 2: A** – Bajo la NIC 39.11, un derivado implícito debe estar separado del contrato y registrado como un derivado si se cumplen las siguientes condiciones:

- Las características económicas y riesgos del derivado no están relacionadas cercanamente con las características económicas y riesgos del contrato anfitrión;
- Un instrumento separado con los mismos términos del derivado podrían cumplir con la misión de derivado; y

- El instrumento híbrido no se mide al valor razonable con cambios reconocidos en pérdidas y ganancias.

**Pregunta 3: A** – Esta evaluación inicial no se revisa a menos que los términos contractuales cambien. Este cambio modifica los flujos futuros de efectivo asociados con el derivado, el contrato anfitrión o ambos, en relación con los flujos previamente esperados.

**Pregunta 4: A** – Las rentas contingentes se basan en ventas consideradas como cercanas al contrato de arrendamiento anfitrión, ya que las características económicas y los riesgos son los mismos. Los pagos relacionados con las ventas no deben separarse.

**Pregunta 5: B** – La orientación de aplicación explica que estos derivados no están relacionados cercanamente con el contrato anfitrión, a menos que las opciones ejerzan un precio que aproximadamente sea igual en cada fecha de ejercicio al costo amortizado del instrumento de deuda. (NIC 39 par. AG 30 -g-). Dado que la multa es fija, el precio de ejercicio de la opción (capital pendiente + multa) siempre excederá el costo amortizado de la deuda en cada fecha de la opción, ya que el pago del préstamo es a plazos.

## **Cobertura**

*Pregunta 6: ¿Cuál de los siguientes elementos generalmente es permitido para ser un instrumento de cobertura bajo la NIC 39?*

- (a) Los derivados internos en los estados financieros consolidados, *Swaps* de tasas de interés y contratos anticipados.
- (b) Opciones escritas, *swaps* de tasas de interés y contratos anticipados.
- (c) Opciones de compra, *swaps* de tasa de interés y contratos anticipados.

*Pregunta 7: ¿Cuál de los siguientes es elegible para ser un instrumento de cobertura bajo la NIC 39?*

- (a) Un componente de riesgo de un elemento financiero y una posición neta de activos y pasivos financieros.
- (b) Un componente de algún instrumento no financiero y una posición neta de activos y pasivos financieros.
- (c) Un componente de riesgo de un instrumento financiero y una transacción pronosticada con alta probabilidad.

*Pregunta 8: ¿Cuándo debería prepararse documentación de cobertura?*

- (a) La documentación de cobertura no es un requisito de la NIC 39.
- (b) La documentación de cobertura debe ser preparada antes del final del período que se reporta, en el que la cobertura haya sido designada en una relación de cobertura.
- (c) La documentación debe ser preparada al comienzo de la misma.

*Pregunta 9: ¿Cuándo debe discontinuarse una cobertura de flujos de efectivo?*

- (a) Cuando el instrumento de cobertura expire o sea vendido o terminado o ejercido.
- (b) Cuando la cobertura ya no cumpla con los criterios de contabilización de cobertura, como si fallara en pruebas de efectividad.
- (c) Los dos anteriores.

*Pregunta 10: ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es verdadera?*

- (a) La porción efectiva de un cambio en el valor razonable del derivado se reconoce en otros resultados integrales en una cobertura de valor razonable y en pérdidas y ganancias para una cobertura de flujos de efectivo.
- (b) La porción efectiva de un cambio en el valor razonable de un derivado se reconoce en pérdidas y ganancias en una cobertura de valor razonable y en otros resultados integrales cuando es una cobertura de flujos de efectivo.
- (c) La porción efectiva de un cambio en el valor razonable de un derivado se reconoce en otros resultados integrales en una cobertura de valor razonable y en otros resultados integrales cuando se trate de una cobertura de flujos de efectivo.

## **Respuestas 6-10**

**Pregunta 6: C** – La respuesta A es equivocada porque solamente los instrumentos que involucran una parte externa a la entidad que reporta puede ser designada como instrumentos de cobertura. Sigue la idea de que los contratos con derivados internos entre miembros de un grupo no pueden ser designados como instrumentos de cobertura en los estados financieros consolidados. Sin embargo, los contratos con derivados internos pueden calificar para su registro bajo la contabilización de cobertura en los estados financieros individuales o en estados financieros separados de una entidad individual dentro de un grupo, siempre y cuando sean externos a la entidad individual sobre la que se reporta.

La respuesta **B** está equivocada debido a que una opción escrita generalmente aumenta el riesgo de exposición por la pérdida potencial sobre una opción que una entidad emite, que podría ser mayor que la ganancia potencial del valor del instrumento bajo cobertura. En otras palabras, una opción escrita no es efectiva para reducir la exposición de utilidades o pérdidas de un elemento bajo cobertura. Una opción de estas no califica generalmente como un instrumento de cobertura. Por otro lado, la NIC 39 no restringe las circunstancias bajo las cuales un derivado puede ser designado como instrumento de cobertura (siempre y cuando las condiciones para su registro de acuerdo con la contabilización de cobertura sean cumplidas).

**Pregunta 7: C** – La administración no puede designar una posición neta general como un elemento bajo cobertura. Esto se debe a que la cobertura de un riesgo común en una cartera de activos similares y los pasivos podría necesitar una asignación de ganancias o pérdidas sobre el instrumento bajo cobertura para los elementos individuales de la cartera.

**Pregunta 8: C** – La cobertura bajo la NIC 39 solo puede iniciarse cuando la documentación existe. Esto está diseñado para prevenir abusos, ya que la administración necesita tener una estrategia documentada a fin de justificar una modificación de la contabilización normal.

**Pregunta 9: C** – Una entidad debe discontinuar su contabilización de cobertura de flujos de efectivo cuando es probable o se espere que una transacción pronosticada ya no vaya a ocurrir, o cuando la entidad revoca esta designación.

**Pregunta 10: B** – La porción efectiva de una pérdida o ganancia en el instrumento de cobertura sobre flujos de efectivo debe reconocerse directamente en otros resultados integrales; la parte inefectiva de las ganancias o pérdidas sobre el instrumento de cobertura deberá ser reconocida en pérdidas y ganancias.

Las ganancias o pérdidas resultantes de la re-medicación del instrumento de cobertura derivado al valor razonable en una cobertura de valor razonable, deberá ser reconocida en pérdidas o ganancias; las ganancias o pérdidas de un elemento bajo cobertura atribuibles al riesgo de cobertura, ajusta el monto en libros del elemento bajo cobertura y se reconoce en pérdidas o ganancias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

© 2012 PwC. Todos los derechos reservados. PwC se refiere a la red de PwC y/o una o más de sus firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad legalmente separada. Ver [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) para más detalles.

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