

NIIF Completas - Boletín de Actualización: Mayo 2014 Boletín 2014-5 Mayo de 2014

Bienvenido al boletín de actualización de las NIIF

Este boletín de NIIF es obtenido directamente del boletín de actualización del IASB que resume las noticias relativas a la Normas Internacionales de Información Financiera. Todos los temas de actualización de la NIIF están disponibles en inglés en el sitio web del IASB, y en español en www.nicniif.org.

Contenido:

Comité de Interpretaciones

- **Problemas de implementación de la IFRS 1, Acuerdos Conjuntos.**
- **Inventario base.**
- **Diferencias en precio en una colocación inicial.**
- **Activo por impuesto diferido por pérdidas amortizables.**
- **Umbral para reconocer un activo en una posición fiscal incierta.**
- **Efecto de impuesto diferido por una reorganización.**
- **Identificación del adquirente y de la tenedora.**
- **Planes de beneficios a los empleados con un retorno garantizado.**
- **Clasificación de un instrumento obligatoriamente convertible con un piso y un techo.**
- **Revelación de capitalización de costos de financiamiento.**
- **IAS 1, *Presentación de Estados Financieros*.**
- **Reembolsos en un plan de beneficios a empleados.**
- **Remediación de una modificación al plan o reducción de personal.**
- **Mejoras anuales.**
 - **Cambio en el método de disposición de un negocio.**
 - **Revelación de la información en “alguna otra parte del informe financiero intermedio”.**
 - **Contratos de administración de activos financieros.**
 - **Revelación sobre compensaciones en información intermedia.**
 - **Tasa de descuento.**

IASB

- **Contratos de seguro.**
- **Interacción entre flujos de efectivo y tasa de descuento.**
- **Medición del margen contractual de servicio.**
- **Reconocimiento del valor de opciones y garantías.**
- **Presentación del gasto por interés.**
- **IFRS para PYMES.**
- **Arrendamientos.**
 - **Definición de arrendamiento.**
 - **Separación de los componentes del contrato.**
- **Proyecto del método de participación.**
- **Participación en otros cambios en el capital de la asociada.**
- **Arrendamientos (Sección Conjunta IASB y FASB).**
- **Marco Conceptual (MC).**
 - **Definición de activos y pasivos.**
 - **Reconocimiento.**
 - **Definición de ingresos y gastos.**
 - **Entidad.**
 - **Perspectiva de preparación.**
 - **Negocio en marcha.**
 - **Gestión cuidadosa y responsable de la información (Stewardship).**
 - **Confiabilidad.**
 - **Prudencia.**
 - **Otros cambios.**
- **Reconocimiento de activos por impuestos diferidos.**

El Comité de Interpretaciones del IASB se reunió el 13 y 14 de mayo. Los temas discutidos fueron:

Problemas de implementación de la IFRS 1, Acuerdos Conjuntos. El tema discutido fue la aplicación de sustancia sobre forma para distinguir cuando un acuerdo conjunto es un *negocio conjunto* y cuando es una *operación conjunta*, lo cual implica no presentar la inversión neta bajo método de participación, sino reconocer los activos y pasivos y resultados de operación de la operación conjunta que le corresponden, tanto en estados financieros consolidados como individuales.

La discusión se centra en si los derechos sobre los activos y pasivos son indirectos o directos, para determinar si sólo hay participación en el neto o si estos deben incorporarse en los estados financieros de la tenedora. Uno de los puntos de vista es si sólo deben analizarse las características de los derechos, para determinar si en

sustancia son directos, o si además hay que considerar el diseño, el motivo económico del acuerdo y sus razones de negocio.

El Comité concluyó que sólo deben analizarse las características de los derechos y no considerar los otros temas. Se discutió si el Comité debe preparar una guía al respecto o esperar a que se lleve a cabo la revisión post implementación de la IFRS 11, que se estima iniciar a fines de 2015. El Comité decidió que la guía es necesaria y que se tomará una decisión de cómo emitirla en la junta de julio de 2014.

Inventario base. El Comité fue informado de lo comentado por el Consejo sobre este tema. El caso es de un volumen de inventario que se requiere tener en la planta o equipo, para que éste opere, tal como un volumen de gas en un gasoducto o minerales en un horno alto. El tema es si este inventario se recuperará como tal (y será vendible) o no se recuperará cuando la planta o equipo se desmonte, en cuyo caso debe formar parte del costo de las PPE. El Staff presentará una definición de inventario base en una junta posterior. Un miembro del Comité indicó que debe considerarse también el costo de disponer de ese inventario al dismantelar, en el caso de que no sea vendible y sea contaminante.

Diferencias en precio en una colocación inicial. El Comité analizó las respuestas sobre su Decisión a Publicar sobre este tema. La conclusión alcanzada es que cuando se tienen que colocar acciones entre inversionistas institucionales y otro tipo de inversionistas, y los precios son diferentes, existen dos mercados, por lo cual el precio es diferente. De acuerdo con lo investigado por el Staff esto ocurre sólo en un país del sudeste asiático. Hubo una discusión sobre cómo debería de expresarse la conclusión. Finalmente se acordó que la decisión es correcta, pero que la redacción debe corregirse.

Activo por impuesto diferido por pérdidas amortizables. Se revisó la Decisión a Publicar, la cual contiene dos temas. El primero es que cuando existan partidas acumulables diferidas, superiores a las pérdidas, éstas respaldan que se consideren las pérdidas en el cálculo del impuesto diferido. El segundo tema es si existe una limitación en el monto de pérdidas amortizables que se pueden utilizar cuando reversan las partidas acumulables diferidas. Esta limitación debe tomarse en cuenta al determinar el monto del activo por pérdidas amortizables. Se discutió si era necesario agregar una explicación mayor en la Decisión a Publicar y se concluyó que hacerlo complicaría más la situación.

Umbral para reconocer un activo en una posición fiscal incierta. En algunos países se requiere que al momento en que la autoridad fiscal notifica un cargo adicional, éste debe pagarse y después se pelea. El punto es si ese monto puede reconocerse como un activo o no, con base en las probabilidades de recuperación. El umbral en la IAS 12, *Impuestos a la Utilidad*, pide que sea probable, en tanto que la IAS 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, señala que sea virtualmente seguro. El Comité concluyó en una reunión anterior que debe utilizarse la IAS 12, pues tiene suficiente guía sobre activos y pasivos por impuesto a la utilidad, por lo cual debe reconocerse un activo

por el monto en que el monto pagado exceda al del impuesto que se espera quedará a cargo de la entidad.

Se discutieron las cartas recibidas sobre el borrador de la Decisión a Publicar, y se concluyó que el monto de impuesto a la utilidad que debe afectar resultados se determina con la IAS 12. Se discutió que éste es un problema de un cierto país y que debe tomarse en cuenta la experiencia que existe en esos casos en dicho país. En todo caso el tema no es de reconocimiento, pues el activo debe reconocerse, sino de valuación, o sea la medición del monto del activo, y en este aspecto la IAS 12 tiene suficientes guías.

Efecto de impuesto diferido por una reorganización. El Comité discutió las cartas recibidas sobre el Borrador de la Decisión a Publicar. El Staff propuso agregar un párrafo indicando que, generalmente, las reorganizaciones no modifican las bases fiscales de los activos y por lo tanto no habría efecto. Varios miembros del Comité indicaron que esta aseveración era muy aventurada, pues en algunos casos la reorganización puede afectar esquemas fiscales de varios países y modificar el valor fiscal de los activos y pasivos. Se decidió indicar que debe tomarse también este aspecto en consideración.

Identificación del adquirente y de la tenedora. Se discutió el borrador de la Decisión a Publicar sobre el tema de si el adquirente identificado de acuerdo con la IFRS 3, *Combinaciones de Negocios*, califica como tenedora de acuerdo con la IFRS 10, *Estados Financieros Consolidados*, cuando la adquisición se hace mediante un acuerdo y no por compra, ya que se objeta que el adquirente tenga control de acuerdo con la IFRS 10. Por lo tanto, se cuestiona si la relación que establece la IFRS 3 determina la mejor forma de presentar estados financieros consolidados.

Después de debatir el tema, el Comité llegó a la conclusión de que lo expresado por el Staff en la Decisión a Publicar refleja lo que sucede en la práctica, de que la entidad identificada como la compradora en la IFRS 3 es la tenedora bajo la IFRS 10, y es una manera efectiva de solucionar el tema. Con base en lo anterior, el Comité aprobó la Decisión a Publicar, por una mayoría de 9 de 12 miembros.

Planes de beneficios a los empleados con un retorno garantizado. El Comité revisó la Decisión a Publicar, la cual indica que en los planes de contribución definida éste es un tema importante y las modificaciones a la IAS 19, *Beneficios a los Empleados*, de 2011 no dejaron completamente claro éste tema. El Comité consideró que este es un tema demasiado amplio que debería de formar parte de la agenda de investigación del IASB y que debería tener prioridad. Sin embargo, se decidió que el Comité no puede indicar qué puede tener o no prioridad y que en la Decisión a Publicar se indicará que éste es un tema importante, sin indicar que es prioritario.

Clasificación de un instrumento obligatoriamente convertible con un piso y un techo. Se discutió el borrador de Decisión a Publicar, en el cual se indicó que existían guías suficientes en la IAS 32, *Instrumentos Financieros: Presentación*. Sin embargo, un miembro del Comité objetó que se indicara que el instrumento en su totalidad era un pasivo. Otro miembro del Comité indicó que estaba de acuerdo con lo indicado por el Staff, pero que debería de indicarse el proceso de pensamiento por el cual se había llegado a la conclusión indicada, lo cual estaba ligado a las bases para conclusiones de la IAS 32. Se acordó que la Decisión a Publicar debe ser actualizada con base en los comentarios

expresados en la junta. Tres miembros del Comité apoyarán al Staff para hacer los cambios.

Revelación de capitalización de costos de financiamiento. Se revisó la Decisión a Publicar sobre revelación de costos de financiamiento que lleven a cabo entidades que mantienen sus PPE a valor revaluado. De acuerdo con el párrafo 4a) de la IAS 23, *Costos de Financiamiento*, las entidades que mantienen sus PPE a valor revaluado no pueden capitalizar el costo de financiamiento. Sin embargo, el párrafo 77e) de la IAS 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, indica que dichas entidades deben informar cual hubiera sido el costo histórico de las PPE. La conclusión del Comité en su junta de enero fue que el costo a revelar debe incluir el costo de financiamiento, para permitir una adecuada comparación entre entidades que reconocen las PPE al costo y las que las revalúan.

Se discutió el Borrador de la Decisión a Publicar y algunos miembros del Comité consideran que no es tan importante la comparabilidad entre entidades, por lo cual ese párrafo debía ser eliminado. Los miembros del Comité estuvieron de acuerdo con la redacción, sujeto a determinar si debe o no eliminarse dicho párrafo.

IAS 1, Presentación de Estados Financieros. Se discutió la Decisión a Publicar, existiendo un fuerte debate si ésta debe indicar que presentar la utilidad de operación debe ser incluido en la misma. La opinión de la Agencia Europea de Valores y Mercados es que sí debe incluirse, pues muchos de los emisores presentan la utilidad de operación y que debe incluirse también el párrafo 56 de las bases para conclusiones de la IAS 1, para proveer algo de guía de lo que debe presentarse en la utilidad de operación. Además, se discutió hasta qué grado es apropiado presentar en los estados financieros datos que no son requeridos por las IFRS, tal como información proforma cuando se adquiere una subsidiaria. Finalmente, el Presidente del Comité indicó que la IAS 1 tiene flexibilidad para presentar subtotales adicionales y la información que va más allá está siendo sujeta a revisión en la Iniciativa de Revelación por parte del Consejo.

Reembolsos en un plan de beneficios a empleados. Se recibió una solicitud para aclarar si la capacidad que tiene el fiduciario de un plan de beneficios a empleados de aumentar los beneficios restringe la capacidad de la entidad de reconocer un activo si las aportaciones al plan exceden a la obligación por beneficios definidos (OBD). Esto podría llevar a una modificación del párrafo 12 de la IFRIC 14, *Límite del Activo por Beneficios Definidos, Requerimientos de Fondo Mínimo y su Interacción*.

Se discutió si era posible que el fiduciario tuviera la facultad de utilizar dichos excedentes para otorgar beneficios adicionales a los empleados y si fuera así, se tendría que tomar en cuenta para calcular la OBD. También se mencionó que si el fiduciario puede modificar los beneficios en el futuro, no significa que la entidad no tenga derecho actualmente al excedente. Asimismo, se mencionó que sin identificar cuáles son los poderes del fiduciario y sin saber cuál sería su rol, cualquier conclusión podría ser engañosa.

Se analizaron varias propuestas y se concluyó que se requiere modificar la redacción de la propuesta del Staff, incluyendo una sección sobre cómo medir el activo. Aun cuando se señaló que éste es un tema que excedería una Mejora Anual, el Presidente del Comité indicó que esta decisión se tomará en una junta posterior.

Remediación de una modificación al plan o reducción de personal. El Comité recibió un cuestionamiento sobre si en caso de una modificación del plan o reducción de personal se requiere reconocer la remediación del pasivo o activo neto de beneficios definidos y si se requiere actualizar el cálculo del costo de servicio y de intereses para el periodo posterior al evento en los estados financieros intermedios. El Staff indicó que no es necesario hacer una interpretación, pues el tema se trata ya en el párrafo 64 de las bases para conclusiones de la IAS 19, revisada en 2011, el cual indica que no deben modificarse los supuestos a fechas intermedias, pues el efecto de una modificación o reducción se mide con base en las cifras al cierre del año anterior.

Hubo un debate entre quienes indican que no deben modificarse los supuestos en fechas intermedias y quienes apoyan modificarlos. Se indicó que los US GAAP si piden que se actualicen en caso de una modificación o reducción, y no requiere que se hagan cálculos trimestrales, pero indican que en el caso de una modificación o reducción, la entidad ya tuvo que actualizar las medidas y el costo adicional de actualizar los supuestos sería mínimo. El Presidente del Comité propuso cuatro alternativas, siendo la más aceptada la de actualizar supuestos y completar la remediación tanto en eventos bajo el control de la entidad (como una modificación al plan o reducción de personal) como en eventos externos de importancia como cambios significativos de tasas de interés, valor de mercado de los activos y otras fuera del control de la entidad. Con base en lo anterior, el Presidente pidió al Staff que prepare un documento para discutir en la próxima junta.

Mejoras anuales. Se discutieron las respuestas recibidas en la auscultación de varias Mejoras anuales, como sigue:

Cambio en el método de disposición de un negocio. La Mejora afectaría la IFRS 5, *Activos a Largo Plazo Mantenidos para Venta y Operaciones Discontinuas*. Las respuestas están de acuerdo con la Mejora, pero solicitaron aclaraciones adicionales de cuándo debe reclasificarse de mantenido para venta a mantenido para distribución, si el objetivo es distribuir el negocio a los accionistas en una escisión. Asimismo, preguntan cuánto tiempo puede mantenerse una clasificación. Varias de las respuestas se incluirán en las bases para conclusiones, aun cuando uno de los miembros del Comité indicó que preferiría verlas en la norma. El Director de Implementación del IASB indicó que ya existen guías que proveen suficiente explicación en la norma por lo cual sólo se están explicando en las bases para conclusiones. El Comité acordó recomendar al Consejo que proceda con la Mejora.

Revelación de la información en “alguna otra parte del informe financiero intermedio”. La Mejora trata del significado de “información en alguna otra parte del informe financiero intermedio” y las referencias cruzadas que se requieren. Varias cartas cuestionaron los términos de información que se presenta “simultáneamente” y “en los mismos términos”. Se cuestionó si debe utilizarse “informe financiero” o “estados financieros”, pues la IAS 34, *Información Financiera Intermedia*, no define lo que es un informe y utiliza los términos indistintamente. Se debatieron estos cuestionamientos, concluyendo que “simultáneamente” y en “los mismos términos” son claros y la mayoría de los miembros del Comité prefirió el término informe financiero. Con base en lo anterior se recomendó al Consejo proceder con la Mejora.

Contratos de administración de activos financieros. El gerente del proyecto indicó el cambio propuesto que daría una mayor guía al párrafo 7.42C de la IFRS 7, *Instrumentos Financieros: Revelaciones*, para aplicar los requerimientos de revelación en transferencias de activos financieros. Dos tercios de las respuestas están de acuerdo y un tercio menciona que no está de acuerdo en mencionar la presunción de que el derecho a un honorario por administración significa involucramiento continuo. El Staff estuvo de acuerdo con esta observación. Con base en lo anterior el Comité estuvo de acuerdo en recomendar la Mejora al Consejo.

Revelación sobre compensaciones en información intermedia. La propuesta aclara que las revelaciones sobre compensación de activos y pasivos financieros que pide la IFRS 7 no se requieren para información intermedia, salvo cuando la IAS 34 lo pida. Las respuestas estuvieron de acuerdo, solicitando unos cambios a las bases de conclusiones, con los cuales el Staff estuvo de acuerdo. Se aprobó recomendar la Mejora al Consejo.

Tasa de descuento. Mercados regionales. Se observan preocupaciones en las respuestas. Una es si se prohibiría que una entidad utilice sólo tasas de bonos corporativos de su país. El Staff indicó que si el mercado del país es suficientemente profundo, la entidad puede sólo utilizar las tasas de bonos corporativos de su país, sin recurrir a otro. Asimismo, sí es posible que en algunos países, en los que no existen bonos corporativos de alta calidad o el mercado no es profundo, se utilicen las tasas de bonos gubernamentales. Otro caso sería que no existan bonos corporativos de alta calidad en el país y se utilicen los de otros países, sólo por estar en la misma moneda. Dado que tres de los miembros del Comité no estuvieron de acuerdo con la Mejora, el Presidente propuso seguir adelante, pero notificando esta circunstancia al Consejo. Uno de los miembros indicó que debe informarse al Consejo la conexión entre una moneda única y supuestos mutuamente compatibles, indicando dónde se requiere guía. En cuanto al efecto inicial, el Comité votó a favor de afectar los resultados iniciales del periodo.

Ver resumen (en inglés) de la junta preparado por el Staff del IASB en:
<http://media.ifrs.org/2014/IFRIC/May/IFRIC-Update-May-2014.pdf>

El Consejo del IASB se reunió del 20 al 22 de mayo. Se discutieron los siguientes temas:

Contratos de seguro. Se discutieron varios temas sin la intención de llegar a una conclusión sobre los mismos:

Interacción entre flujos de efectivo y tasa de descuento. Se discutió si deben utilizarse diferentes tasas de descuento para los flujos de efectivos que varían o no, en atención a subyacentes. El Staff indicó que dividir los flujos de efectivo y aplicar distintas tasas de descuento para cada flujo sería necesario para tener consistencia en la medición del margen contractual de servicio. Además, el Staff explicó que una misma tasa de rendimiento podría ser utilizada combinada con distintos escenarios, tales como las probabilidades de pago de seguros de defunción y que varios aseguradores ya han desarrollado y utilizado dichos escenarios. Un consejero indicó que podría existir confusión sobre el impacto de los flujos, según el método que se utilice. Esto sería importante para determinar qué componentes se reconocerían en la utilidad y pérdida neta y cuáles en el ORI y podría existir un efecto en el descuento a valor presente del margen de servicio contractual. Otro consejero indicó que el enfoque debe ser en los objetivos de la tasa de descuento en lugar de prescribir técnicas particulares. Finalmente, otro consejero indicó que será importante que las aseguradoras sean consistentes en los métodos que utilicen.

Medición del margen contractual de servicio. Uno de los problemas es cómo reconocer el margen en los contratos con participación y el tratamiento de los cambios en los estimados de rendimiento que afectan el monto pagado al asegurado. Un consejero indicó que uno de los problemas es que existen diferencias económicas importantes en los contratos de participación. El Staff indicó que el problema es si las discusiones al respecto deben cubrir todas las objeciones. Uno de los temas importantes es si debe liberarse el margen. Algunos consejeros expresaron puntos de vista a favor y en contra. Se cuestionó si los efectos en la participación del valor de las inversiones que respaldan contratos con participación deben reconocerse directamente en resultados en lugar del margen, pues en tal caso el tratamiento sería opaco. Asimismo, dado que los aseguradores tienen mucha libertad sobre los montos y oportunidad en que los resultados se acreditan a los contratos de participación, se cuestionó qué tan complejo debe ser el modelo a utilizar y si esa complejidad hará más entendible la información.

Reconocimiento del valor de opciones y garantías. El Staff inquirió si deberían existir requerimientos específicos para los flujos de efectivo de opciones y garantías, y a cuáles de estas deberían de aplicar los requerimientos. El Staff indicó que si estas se reconocen en el margen contractual de servicio, podría existir una asimetría pues si el asegurador las utiliza para una cobertura económica, los efectos de las mismas afectan pérdidas y ganancias. Se discutieron varias soluciones, incluyendo la de reconocer los efectos de opciones y garantía en ORI.

Presentación del gasto por interés. El Staff presentó un análisis de los intereses en los contratos con participación. Un consejero inquirió si utilizar el enfoque del rendimiento del portafolio de activos resolvería la asimetría contable. El Staff indicó que no se resolvería por completo por otros efectos en los activos, tales como el deterioro. Asimismo, sería necesario designar qué activos respaldan qué contratos, lo cual no siempre se hace. El Staff indicó que el rendimiento del portafolio serviría para medir el devengamiento de la tasa de descuento y esto no sería utilizado para la medición del pasivo. Un consejero indicó que su preferencia sería de reflejar todos los efectos en la utilidad y pérdida neta, con una explicación de los movimientos en las notas. También indicó que sería problemático identificar los activos subyacentes de los contratos y su duración.

Las discusiones reflejan la complejidad del reconocimiento de las operaciones de seguros y la dificultad de prescribir una metodología para su reconocimiento. Por otra parte, el Consejo discutió los siguientes temas, en los cuales sí llegó a conclusiones:

- Se confirmó el principio de que el margen contractual de servicio se reconocerá durante el periodo de cobertura, de una manera sistemática que refleje mejor los servicios remanentes a prestar bajo el contrato de seguros. Asimismo, se confirmó que para contratos sin participación, el servicio representado por el margen contractual de servicio se provee con el paso del tiempo, reflejando el número e importe de los contratos vigentes. Un consejero indicó si no sería mejor considerar un patrón distinto cuando las reclamaciones no se distribuyen uniformemente a lo largo del periodo, como en el caso de catástrofes naturales. El Staff indicó que es muy difícil predecirlo y que en ciertos contratos, como el de vida, se reflejaría un mayor riesgo hacia el final del contrato. El Consejo estuvo de acuerdo en la propuesta del Staff, por 13 votos a favor y 3 en contra.
- Se discutió si los contratos que tienen un honorario fijo y características de seguro, como seguros de gastos médicos que son pagados mensualmente, se reconocerán de acuerdo con la norma de seguros o la recién aprobada IFRS 15, Ingresos por Contratos con Clientes. Se acordó permitir la opción de utilizar cualquiera de las normas, en tanto sea consistente y sea a nivel de entidad.
- Se acordó mantener la guía adicional que indica que ha ocurrido un riesgo significativo sólo cuando existe la posibilidad de que el asegurador incurra en una pérdida, valuada a valor presente.
- Se acordó que en los casos de contratos provenientes de adquisiciones de negocios o de un portafolio, éstos serán reconocidos como si se hubieran contratado en la fecha de adquisición, reconociendo el margen contractual de servicios futuro que se reconocerá en resultados de la misma manera que los demás contratos, incluyendo el periodo en que se procesan las reclamaciones si el periodo de cobertura ha expirado.

IFRS para PYMES. Se indicó que se recibieron 57 respuestas al proceso de auscultación de cambios de la norma de PYMES, estando de acuerdo con los cambios la mayoría de las propuestas. Hubo algunos comentarios que están siendo analizados por el Grupo de Implementación de la norma para PYMES. El Vicepresidente del IASB indicó que las respuestas han cuestionado varios temas de importancia, pero que no tiene sentido discutirlos hasta que el Grupo de Implementación los vea. Uno de los consejeros indicó que hay varios puntos contradictorios, uno de los cuales es alinear lo más posible la norma para PYMES con las IFRS completas. Otro consejero indicó que el hecho de no dar opciones hacía más entendible la información de esas entidades, pero el Vicepresidente del IASB indicó que en muchos casos los acreedores están más interesados en el valor razonable de las PPE.

Arrendamientos. Discusión previa. El Consejo discutió varios temas del proyecto de arrendamientos, como preparación de la junta que tendrá más tarde en la semana con el FASB. Los temas discutidos fueron:

- **Definición de arrendamiento.** El tema importante es cómo definir una frontera entre lo que es un contrato de arrendamiento y uno de servicio, lo cual es muy importante pues un contrato de arrendamiento se reconoce en el estado de situación financiera y uno de servicio no. El punto principal es como un contrato conduce a un derecho para controlar un activo identificado.

El Staff propuso conservar la definición de arrendamiento, agregando aclaraciones sobre si el cumplimiento del contrato depende del uso del activo identificado, enfocando que dicho derecho afecta potencialmente los flujos de efectivo a ser generados por su uso y agregando guías sobre qué decisiones afectan más significativamente dichos flujos de efectivo. Por ello, se mantendrá la mayoría de la guía de aplicación del proyecto auscultado en 2013, aclarando que restricciones en el uso del activo son generalmente consideradas como derechos protectivos del arrendador y no se incluirá una definición de un servicio en la norma final.

Uno de los consejeros inquirió si las restricciones en uso se considerarían como derechos protectivos o algo más. El Staff indicó que esos derechos son para proteger al arrendador en cuanto al uso adecuado del activo, pero no restringen el uso. Sin embargo podrían existir casos en que convertirían el contrato en uno de servicio.

Se discutió también si el contrato es de un activo identificado y si el arrendador lo puede sustituir por otro activo alternativo. Esto podría tener un incentivo económico para el arrendador sin eliminar el derecho de uso del activo (o de su capacidad económica) y se tratará en la norma. Por lo tanto, el enfoque será determinar si existe un activo identificado y el arrendatario tiene un derecho de uso, del cual genera flujos de efectivo.

Se aclarará que si todas las decisiones en cuanto al uso del activo se establecen en el contrato y el cliente no tiene la facultad de modificar el uso del activo, existiría un contrato de servicio. Por lo tanto, especificar lo que el activo puede producir no le da al arrendatario el control del uso del activo. Debe tener la capacidad de decidir cómo lo utiliza.

- **Separación de los componentes del contrato.** Para poder separar los componentes del contrato que son relativos al arrendamiento y los que no lo son, se pedirá al Consejo que considere la menor unidad de reconocimiento al aplicar la norma final, así como cuándo se separarán los diversos componentes y se distribuirá el monto a pagar entre estos. El Staff propondrá a los Consejos que, en ausencia de información observable, el arrendatario pueda estimar el valor de ambos componentes.

Se discutió si en el caso de una reevaluación del plazo del contrato (tal como considerar que se extenderá el plazo) debe modificarse la distribución del precio a los componentes, cuando el precio ya está establecido. Sin embargo, en dicho caso el pasivo sería reevaluado, por lo cual sí sería necesario reconsiderar la distribución del costo entre los componentes.

- Costo directo inicial. El Staff indicó que hubo pocos cuestionamientos sobre la forma de determinarlo. El Staff indicó que propondrá dos formas para determinarlo. Uno es de la noción de costo incremental que se incluye en la nueva IFRS sobre reconocimiento de ingresos y la otra es la noción que actualmente existe en la IAS 17, o sea los costos para negociar y concluir un arrendamiento, excepto por los incurridos por el arrendador.

Proyecto del método de participación. El Staff indicó que han iniciado un proyecto de investigación sobre el uso del método de participación, con el objetivo de resolver varios problemas que el método de participación pretende resolver. En respuesta a una pregunta de un consejero, el Staff indicó que uno de los objetivos es ver como simplificar su uso; sin embargo, deben ver qué otras alternativas existen. Uno de los consejeros indicó que una de las razones para establecerlo fue para cubrir transacciones con partes relacionadas y que una simplificación podría quitarle utilidad. Asimismo, si el proyecto es resultado de una solicitud de los preparadores, podría perderse información para los usuarios.

Un consejero indicó que no veía problemas en la aplicación del método de participación. El director de Actividades Técnicas le indicó que era un tema recurrente en el Comité de Interpretaciones.

Otro consejero indicó que algo que tiene que definirse bien es cuándo empieza la influencia significativa, que puede ser por debajo del umbral arbitrario de 20%, en cuyo caso la inversión se reconoce mediante la IFRS 9, Instrumentos Financieros, la cual no tiene una guía especial para inversiones estratégicas. Otro consejero sugirió que se considere hasta qué grado deben eliminarse las operaciones intercompañías.

Finalmente, el Presidente del IASB indicó que es importante que el alcance del proyecto sea limitado y muy enfocado a los problemas observados.

Participación en otros cambios en el capital de la asociada. Se discutió si se debían aprobar los cambios propuestos a la IAS 28, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, cuando cambia el monto en el que se participa en el capital contable de la asociada, sin que exista pago adicional o reembolso. Esto se puede dar, por ejemplo, si se liquida a otro socio en la asociada. La modificación fue propuesta por el Comité de Interpretaciones. Sin embargo, varios de los consejeros indicaron que iban a disentir de lo indicado en la modificación. Dado que sólo existen nueve votos a favor, el Vicepresidente decidió no seguir adelante con la modificación y que este tema se integre al proyecto de método de participación antes discutido.

Arrendamientos. En una sesión conjunta los Consejos del IASB y del FASB discutieron los siguientes temas relativos a arrendamiento:

En relación con la definición de un arrendamiento, acordaron:

- a) retener los principios expresados en el proyecto auscultado en 2013, respaldando la definición de un arrendamiento, evaluando si un contrato es de arrendamiento si el cumplimiento del contrato depende del uso del activo identificado y si el contrato transmite el derecho a controlar el activo por un periodo de tiempo determinado a cambio de una contraprestación, o sea que el arrendatario tiene la capacidad tanto de determinar el uso del activo como de obtener beneficios económicos por el uso del activo en dicho periodo
- b) aclarar que el cumplimiento del contrato depende del uso del activo cuando el arrendador no tiene capacidad práctica de sustituirlo por un activo alternativo o no tendría ningún beneficio por sustituirlo. Tanto el arrendador como el arrendatario deben hacer esta evaluación para considerar cómo reconocer el contrato; y
- c) proveer guías adicionales en relación con el control del activo, para determinar qué decisiones van a afectar más significativamente los beneficios económicos a obtener del uso del activo identificado y cuál de las partes tiene una mayor capacidad para afectar esos beneficios económicos, especialmente cuando ambos tienen derechos de tomar decisiones sobre el activo. Asimismo, se eliminarán las guías incluidas en el proyecto de 2013, relativas a activos que son incidentales a la entrega del servicio.

Los Consejos acordaron que se mantendrá una guía similar a la del proyecto de 2013, relativa a cómo los arrendadores deben separar los componentes de arrendamiento de otros componentes del contrato y cómo atribuirán la contraprestación a los distintos componentes. Esta separación seguirá la normativa que contiene la IFRS 15, emitida a fines de mayo. El arrendador también atribuirá

la contraprestación a los distintos componentes cuando exista una modificación al contrato, que no generó uno nuevo.

Los Consejos decidieron modificar las propuestas del proyecto de 2013 con respecto a la separación de componentes de arrendamiento y otros componentes, estableciendo que se separarán sobre la base del precio independiente de cada uno de ellos. Para ello, el arrendatario debe utilizar datos observables o hacer estimaciones que utilicen un máximo de datos observables. Asimismo, debe redistribuir la contraprestación cuando hay una reevaluación del plazo del contrato o de la opción de compra, así como alguna otra modificación que no genere un nuevo contrato.

Los Consejos decidieron, por una mayoría mínima, que el arrendatario podrá no separar los componentes, adoptando una política contable al respecto que afecte a una misma clase de activos.

Los Consejos aprobaron que los costos directos de los contratos incluyan los costos incrementales, que se definen como aquellos que una entidad no hubiera incurrido si el contrato de arrendamiento no se hubiera celebrado. Estos incluyen comisiones y otros gastos. Las dos partes deben utilizar la misma definición y los costos directos se reconocerán como sigue:

- a) el arrendador de un bien (arrendamiento tipo A), incluirá estos costos como parte de la cuenta por cobrar para determinar la tasa implícita en el arrendamiento. Si el arrendador realiza una utilidad al arrendar el bien debe reconocer estos costos directos en gastos;
- b) el arrendador de un inmueble (arrendamiento tipo B) debe amortizar estos gastos a lo largo del contrato de arrendamiento; y
- c) el arrendatario debe incluir estos costos en la medición inicial del derecho de uso y amortizarlos en el término del contrato.

Marco Conceptual (MC). El Consejo del IASB continuó sus deliberaciones sobre el proyecto del MC. Los temas discutidos fueron los siguientes:

Definición de activos y pasivos. Se decidió por unanimidad o una amplia mayoría que:

- los activos deben verse como “derechos o paquetes de derechos”, en lugar de objetos físicos subyacentes. Todos los consejeros aprobaron esta conclusión. Sin embargo, en muchos casos el activo será descrito con base en el objeto subyacente (por ejemplo, las cuentas por cobrar o los inventarios). Se reconocerán por separado las partes de un paquete, cuando eso dé una representación fiel y el costo no exceda al beneficio (como separar las partes de un equipo que se deprecian en distintas vidas útiles);

- la referencia a beneficios económicos futuros se colocará en una definición de respaldo por separado de un recurso económico, en lugar de la de activos y pasivos;

- la definición de recurso económico no incluirá la noción de “otro origen de valor” que se sugirió en el Documento para Discusión. En su lugar la definición de recurso económico confirmará que la noción de derecho es suficientemente amplia para incluir cualquier conocimiento que la entidad controla, manteniendo el secreto;

- el término “presente” (que existe) se mantendrá en la definición de pasivo y se adicionará a la del activo; y

- la descripción de “como resultado de eventos pasados” se mantendrá tanto en la definición de un activo como de un pasivo.

El Consejo discutió como afecta la incertidumbre en la definición de un activo o un pasivo, llegando a las siguientes conclusiones, aprobadas por mayoría:

- mantener la noción que debe esperarse un flujo de efectivo;

- al definir recurso económico, debe indicarse que éste es capaz de generar beneficios económicos, que es su característica intrínseca. No se pretende establecer un umbral, pero sí indicar que generará dichos beneficios;

- en el caso del pasivo, no se indicará explícitamente que existe una capacidad, sino que existe una situación que es capaz de requerir la transferencia de recursos económicos.

Reconocimiento. Se acordó que el MC no establecerá los criterios que gobernarán el reconocimiento de activos y pasivos, sino que describirá los factores a considerar al decidir si debe reconocerse un activo o un pasivo, los cuales indicarán si la información resultante será relevante y proveerá una fiel representación, considerando el costo/beneficio de prepararla. La información no sería relevante cuando, por ejemplo, es incierto si existe un activo o pasivo, es poco probable que los flujos futuros de los beneficios económicos ocurran o si existe una significativa incertidumbre en la medición de la partida. El Consejo observó que el objetivo de revisar las definiciones de activo y de pasivo y de los criterios de reconocimiento es para dar mayor claridad y no para expandir o restringir el rango de activos y pasivos a reconocer.

Definición de ingresos y gastos. Se acordó que se seguirá definiendo ingreso o gasto con base en los cambios de activos y pasivos, sin predeterminedar qué activos y pasivos deben reconocerse y cómo deben medirse, ni cómo los ingresos y gastos deben agregarse, analizarse y presentarse, lo cual se tratará en las normas correspondientes.

Entidad. El Consejo decidió tentativamente que:

- la entidad es aquella que está obligada o decide presentar estados financieros para propósito general;
- la entidad no requiere ser una entidad legal y puede ser una entidad no incorporada, una porción de una entidad o dos o más entidades;
- el MC no discutirá control conjunto ni influencia significativa;
- es más probable que los estados financieros consolidados provean información más útil a más usuarios;
- cuando una entidad presenta estados financieros consolidados, puede también decidir o estar requerida a presentar estados financieros individuales. En tal caso, debe indicar cómo pueden los usuarios obtener información financiera consolidada; y
- el MC no especificará qué combinaciones de entidades pueden constituir una entidad que puede, apropiadamente, preparar estados financieros consolidados.

Perspectiva de preparación. Los estados financieros deben prepararse desde la perspectiva de la entidad (no de sus dueños).

Negocio en marcha. Se llegó a la conclusión de que este concepto debe ser tratado como un supuesto subyacente. El MC mantendrá la actual descripción de negocio en marcha, excepto que la frase “restringir materialmente la escala de sus operaciones” será sustituida por “suspender operaciones”, términos que son utilizados en la IAS 1, *Presentación de Estados Financieros*, y la IAS 10, *Eventos Posteriores al Periodo Informado*. Sin embargo, no se proporcionarán guías adicionales sobre el supuesto de negocio en marcha, no se tratará la preparación de estados financieros por entidades que no son un negocio en marcha ni se tratarán las revelaciones sobre negocio en marcha en el MC.

Gestión cuidadosa y responsable de la información (Stewardship). Se acordó modificar el primer capítulo del MC para incrementar la prominencia de la “gestión cuidadosa y responsable de la información” en el objetivo general de presentar información financiera. Esto se hará identificando la información requerida para evaluar dicha gestión por parte de la administración al presentar información, la cual no debe escatimar ni exagerar la que requieren los usuarios para evaluar los prospectos de flujos de efectivo netos hacia la entidad.

Confiabilidad. Se decidió no reemplazar la característica cualitativa de representación fiel por confiabilidad, no incluir ninguna mención de confiabilidad como una característica cualitativa adicional o un aspecto de relevancia o representación fiel y dar mayor prominencia a la noción expresada en el actual MC,

de que si el nivel de incertidumbre asociado con la estimación es muy grande, tal estimado no proveería información relevante.

Prudencia. Se acordó reintroducir una referencia a la prudencia, la cual se describirá como una acción cuidadosa al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de la prudencia es consistente con la neutralidad y no debe permitir una sobre o bajo estimación de activos, pasivos, ingresos y gastos. En las bases para conclusiones se discutirá la importancia de la prudencia para los preparadores de estados financieros y del Consejo al preparar normas.

Otros cambios. Se acordó que en los capítulos primero y tercero:

- se explicará que si la forma legal de una partida es distinta de su sustancia económica, informar sobre dicha partida con base en su forma legal no resultaría en una representación fiel;
- no hacer cambios en la descripción del principal usuario de los estados financieros (los usuarios externos);
- no elevar el concepto de “entendible” de una característica cualitativa de apoyo a una fundamental; y
- no añadir una discusión sobre complejidad en el MC.

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos. El Consejo discutió una recomendación del Comité de Interpretaciones para aclarar el reconocimiento de un activo por impuestos diferidos sobre pérdidas no realizadas en una inversión en instrumentos de deuda valuados a valor razonable. El Consejo estuvo de acuerdo con la recomendación del Comité en que la IAS 12, *Impuestos a la Utilidad*, debe incluir ejemplos ilustrativos que se enfoquen a los siguientes aspectos:

- a) una pérdida no realizada en una inversión en un instrumento de deuda genera una diferencia temporal deducible aun cuando el tenedor del instrumento espere recuperar el valor nominal del instrumento hasta su vencimiento, cobrando los flujos contractuales y la pérdida no es deducible hasta que se realiza;
- b) la entidad evalúa la utilización de diferencias temporales deducibles sobre dichos instrumentos en conjunto con las otras diferencias temporales deducibles. Si se restringe la utilización de la pérdidas contra un solo tipo de utilidad gravable, la entidad debe evaluar el efecto en conjunto con otras diferencias deducibles que sean apropiadas;
- c) la entidad debe estimar las utilidades gravables futuras asumiendo que va a recuperar el activo por un monto mayor a su valor en libros;

- d) la entidad excluirá las deducciones de las diferencias temporales de probable ingreso gravable contra el cual dichas diferencias se utilizarán.
- e) el ejemplo ilustrará cómo evaluar la utilización de las diferencias contra las tres clases de utilidad gravable disponibles (reversión de partidas temporales, utilidades gravables futuras y oportunidades de planeación fiscal) cuando éstas sean insuficientes en conjunto para respaldar el reconocimiento de activos por impuestos diferidos; y
- f) el ejemplo explicará cómo determinar el efecto de activos por impuestos diferidos a reconocer en utilidad o pérdida neta y en ORI, cuando no se pueden reconocer todos los activos por impuestos diferidos.

El Consejo no estuvo de acuerdo en tratar todo este tema en un ejemplo y los puntos mencionados en los incisos a) al c) deben ser tratados en una modificación a la IAS 12. El ejemplo debe indicar cómo se aplica la IAS 12 tanto en el caso de las IAS 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y la IFRS 9, *Instrumentos Financieros*. La modificación será tratada en una próxima junta.