

Beyond the GAAP

Nº 86 – Febrero de 2015
Boletín Informativo de Mazars sobre Normas Contables



Contenido

Aspectos destacados

NIIF Pág. 2

En detalle

Nueva norma sobre reconocimiento de ingresos: el IASB y el FASB revisan la guía sobre licencias y obligaciones de rendimiento Pág. 3

Eventos y FAQ Pág. 6

Editores:

Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat

Columnistas:

Carole Masson y Arnaud Verchère

Contáctanos:

Mazars
Exaltis, 61, rue Henri Régnault
92 075 – La Défense – Francia
Tel: 01 49 97 60 00
www.mazars.com

Editorial

Como anticipamos, el FASB y el IASB han decidido introducir modificaciones en sus normas ASC 606 y NIIF 15 sobre reconocimiento de ingresos. Aunque las modificaciones (y su debido proceso) probablemente difieran entre ambos Consejos, donde el FASB tendrá un enfoque más prescriptivo, no deberían afectar los principios de la norma, o la convergencia lograda entre los dos marcos contables sobre el reconocimiento de ingresos.

En este número, Beyond the GAAP retomará las principales decisiones de los Consejos sobre los cambios a realizar en estas normas antes de su primera aplicación.

También celebramos el nombramiento de D. Patrick de Cambourg (Presidente Honorario de Mazars) como presidente del Consejo de Reguladores Contables Franceses, Autorité des Normes Comptables (ANC). Todo el equipo editorial de Beyond the GAAP estamos convencidos de que podrá aunar todas las capacidades contables francesas para realizar una valiosa contribución a los debates contables europeos e internacionales.

¡Disfrutad de la lectura!

Michel Barbet-Massin Edouard Fossat

NIIF

Modificación de la NIC 1 sobre clasificación de pasivos corrientes y no corrientes

El 10 de febrero de 2015, el IASB publicó un proyecto de norma que buscaba aclarar los criterios para clasificar pasivos como corrientes o no corrientes en el balance de situación. Este proyecto de norma toma la forma de un borrador de modificación limitada de la NIC 1 -Presentación de Estados Financieros.

Los lectores recordarán que, en mayo de 2012, el IASB publicó el borrador de una modificación de la NIC 1 como parte de su programa de Mejoras Anuales. El regulador proponía crear una unión entre la clasificación de un pasivo como corriente o no corriente y las disposiciones sobre la 'eliminación' de un pasivo financiero en la NIC 39. Esta propuesta fue abandonada como resultado de los comentarios recibidos durante el proceso de consultas.

El proyecto de norma de 2015 aclara que la clasificación del pasivo se basa en los derechos de la entidad al final del periodo de emisión de información; el pasivo sólo se clasifica como no corriente si, a esa fecha, existe el derecho de diferir el abono durante, al menos 12 meses tras el periodo de emisión de información.

Si se refinancia la obligación, este derecho – según lo entendemos – puede resultar de una cláusula existente desde el inicio en el contrato de préstamo inicial, o de una modificación del acuerdo inicial firmado antes de la fecha de emisión de información (es decir, al renegociar la duración del préstamo inicial).

El borrador de modificación también aclara que el abono del pasivo puede tener varias formas: efectivo, capitales u otros activos o servicios que extinguen el pasivo.

El proyecto de norma propone que la modificación debería ser aplicable de forma retrospectiva, con efecto desde una fecha aún por determinar. El periodo de comentarios termina el 10 de junio de 2015.

El plan de trabajo del IASB

Tras su junta de febrero, el IASB actualizó su programa de trabajo, incluyendo el cambio del nombre del programa de investigación de los gases de efecto invernadero (el proyecto de regímenes de comercio de derechos de emisión), en respuesta a la decisión tomada en enero por el IASB de retomar este proyecto desde cero y cancelar todas las decisiones provisionales anteriores tomadas por el Consejo. Para marcar este nuevo inicio, en el futuro se conocerá este proyecto como los "Mecanismos de fijación de precios de elementos contaminantes".

El plan de trabajo del IASB puede consultarse en la web de IASB:

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>

Arrendamientos: ¿Cómo los definirás la futura norma?

El 24 de febrero, el personal del IASB publicó una Actualización de Proyecto sobre la definición de un arrendamiento. Este documento establece las consecuencias de las decisiones tomadas por los dos Consejos durante sus deliberaciones del alcance de la futura norma.

En particular, aclara que un arrendamiento es un contrato que transmite al cliente el derecho de usar un activo por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Para que haya un arrendamiento dentro del significado de la futura norma, el contrato debe:

- Estar relacionado con un elemento identificado, y
- Transmitir al cliente el derecho de usar el elemento durante el periodo de tiempo especificado, lo que implica el uso exclusivo del elemento y el control sobre la forma en que se utiliza el elemento.

Los contratos que no cumplan esta definición serán clasificados como contrato de servicios. La Actualización del Proyecto contiene seis ejemplos hipotéticos que ilustran cómo distinguir un arrendamiento de un contrato de servicios.

Se puede consultar este documento en la página web del IASB en:

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Leases-Project-Update-February-2015.pdf>

Suscríbete

Mantente al día sobre la doctrina contable internacional con la edición en español del boletín informativo de Mazars sobre normas contables internacionales llamado Beyond the GAAP.

Beyond the GAAP, el boletín informativo mensual elaborado por MAZARS, es totalmente gratuito. Para suscribirte, envía un e-mail un doctrina@mazars.es mencionando: Nombres y apellidos de las personas a quienes quieres enviar Beyond the GAAP; Cargo y empresa; Su dirección de e-mail. Desde el mes siguiente, recibirán un correo electrónico con un enlace al último número de Beyond the GAAP.

En detalle

Nueva norma sobre reconocimiento de ingresos: el IASB y el FASB revisan la guía sobre licencias y obligaciones de rendimiento

En su reunión conjunta de febrero de 2015, el IASB y el FASB trataron los problemas relacionados con la implementación de las nuevas normas sobre reconocimiento de ingresos (NIIF 15 y ASC 606, respectivamente), identificados en las reuniones del Grupo de Recursos para la Transición (TRG). Las conversaciones se centraron en:

- El reconocimiento de licencias de propiedad intelectual otorgadas a los clientes;
- La identificación de las obligaciones de rendimiento.

Estos debates llevaron al IASB y al FASB a modificar provisionalmente algunos aspectos de la norma. Sin embargo, sus decisiones no fueron estrictamente idénticas, debido a las opiniones divergentes sobre la necesidad de proporcionar respuestas a los problemas prácticos de la implementación.

La tesis del IASB es que sería peligroso reabrir temas específicos, dado que esto podría tener consecuencias no deseadas para otros aspectos de la norma. El IASB también cree, en este momento, que la mayoría de los temas comentados por el TRG dependen de la aplicación del juicio a principios que son suficientemente claros.

Sin embargo, el FASB está recibiendo presiones por parte de las partes interesadas de EE.UU. para que proporcione una mayor guía sobre los principios de la nueva norma. Como se esperaba, el hecho de abandonar numerosas normas, familiares y aplicadas con consistencia, está siendo complejo. Por lo tanto, el FASB ha decidido aclarar la nueva norma cuando sea necesario en vista de los temas que vayan surgiendo, sin cuestionar los principios subyacentes. En consecuencia, en esta fase, parece que se va a mantener la convergencia global entre las NIIF y las normas en EE.UU.

Las decisiones del IASB y el FASB sobre cada tema tratado en febrero, que siguen siendo provisionales en esta fase, deberían verse confirmadas al final de cada proceso debido realizados por estas instituciones. Parece que el FASB ha decidido actuar rápidamente y publicar actualizaciones sobre la norma en cuanto estén listas. El IASB, en cambio, ha optado por esperar a su junta de junio de 2015 para votar la publicación de un proyecto de norma que aúne todas las modificaciones sugeridas de la NIIF 15 que se hayan identificado a esa fecha.

No discutieron formalmente la fecha efectiva de estas modificaciones, pero debería reflejar la fecha efectiva de la nueva norma sobre el reconocimiento de ingresos. El FASB

está considerando este tema, y probablemente anunciarán su posición a principios del segundo trimestre sobre un aplazamiento de un año. El IASB tampoco ha expresado una posición formal, pero ha indicado que prestará atención a la decisión del FASB sobre este tema. Las discusiones de febrero sugieren que, progresivamente, el IASB se está dando cuenta de que es inevitable retrasarlo, en particular si se van a realizar modificaciones de la NIIF 15 antes del 1 de enero de 2017.

Aquí, Beyond the GAAP presenta las principales decisiones provisionales tomadas en la reunión de febrero de 2015.

1. Licencias de propiedad intelectual

Determinar la naturaleza de la promesa de la entidad

La NIIF 15 requiere que las entidades determinen si una promesa de otorgar una licencia a un cliente consiste en otorgar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad (una licencia “dinámica”) o un derecho de uso de su propiedad intelectual (una licencia “estática”). En el primer caso, se reconocen los ingresos a lo largo del tiempo, mientras se satisface la obligación. En el segundo caso, se registran los ingresos en un momento dado.

Para distinguir entre licencias dinámicas y estáticas, la norma sobre reconocimiento de ingresos impone condiciones para la identificación de licencias dinámicas:

- El contrato requiere o el cliente espera razonablemente que la entidad emprenda actividades que afecten significativamente la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente;
- Los derechos otorgados por la licencia exponen directamente al cliente a efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad;
- Estas actividades no transfieren un bien o servicio distinto al cliente.

La primera condición es la que plantea la mayoría de dudas. Las partes interesadas se preguntan sobre qué tipo de actividades probablemente afecten significativamente la propiedad intelectual a la que se refiere el contrato con el cliente. También se preguntan cómo valorar la medida de este impacto:

- ¿Se trata de la medida en la que se ven afectados la forma y funcionalidad de la propiedad intelectual subyacente por las actividades de la entidad?

- ¿Se trata del cómo se ve afectado el valor de esta propiedad intelectual?, o
- ¿Deberían considerar cómo se ven afectados la forma y funcionalidad de la propiedad intelectual y su valor?

Provisionalmente, los dos Consejos han decidido aclarar la guía sobre esta área. Por tanto, el otorgamiento de una licencia de propiedad intelectual será considerado como el derecho de acceso a la propiedad intelectual, si el contrato requiere (o el cliente espera razonablemente) que la entidad realice actividades (que no transfieren un bien o servicio al cliente) que afecten significativamente la “utilidad” de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Éste será el caso si:

- Se espera que las actividades de la entidad cambien la forma (por ejemplo, el diseño) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función) de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente; o
- El valor de la propiedad intelectual para el cliente deriva sustancialmente o depende de las actividades esperadas de la entidad. Por ejemplo, el valor de una marca o logotipo típicamente deriva y depende de las actividades continuadas de la entidad que soporta o mantiene la propiedad intelectual.

Adicionalmente, los Consejos decidieron provisionalmente aclarar que, cuando la propiedad intelectual tiene una funcionalidad individual significativa (es decir, la capacidad de procesar una transacción, realizar una función, o ser interpretada o emitida), como el software o contenido multimedia, una parte sustancial de su utilidad deriva de tal funcionalidad y no se ve afectada por las actividades de la entidad que no modifican tal funcionalidad (como las actividades promocionales).

El FASB también decidió provisionalmente aclarar la ASC 606 para indicar que, cuando una entidad otorga una licencia sobre una propiedad intelectual “simbólica” (es decir, una propiedad intelectual que no tiene una funcionalidad individual significativa, como las marcas, nombres de equipo o comerciales, o logotipos), se presume que la promesa de la entidad al cliente al otorgar una licencia incluye realizar actividades que afecten significativamente la utilidad de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. En otras palabras, se asume que las licencias de este tipo corresponden a un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, reconociendo los ingresos a lo largo del tiempo.

Determinar cuándo debe una entidad valorar la naturaleza de una licencia

En ciertas circunstancias, se puede haber considerado originalmente que el otorgamiento de una licencia de propiedad intelectual no corresponde a una obligación de rendimiento diferente a otros bienes o servicios prometidos en el contrato.

En este caso, se preguntó al TRG si se debería valorar la naturaleza de la licencia debería (ver el punto anterior

discutido por los dos Consejos) para determinar cómo reconocer los ingresos para una obligación de rendimiento, incluyendo el otorgamiento de una licencia de propiedad intelectual, cuando ésta es una parte significativa de la obligación de rendimiento en cuestión.

El IASB decidió no modificar la NIIF 15 en este sentido, en cuanto a la guía que actualmente proporciona la norma, incluyendo los fundamentos de las conclusiones, según aplique. Al alcanzar esta conclusión, el IASB se refiere en la Actualización del IASB a los párrafos 59 a 64 de la Agenda 7B preparada por su personal para esta reunión: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2015/February/AP07B%20Revenue.pdf>

Sin embargo, el FASB decidió aclarar en el Tema 606 que, en ciertos casos, una entidad necesitará determinar la naturaleza de una licencia que no sea una obligación de rendimiento separada, para aplicar satisfactoriamente los principios generales del reconocimiento de ingresos (es decir, se debe realizar una distinción entre los ingresos reconocidos a lo largo del tiempo y los reconocidos en un momento dado) a una obligación de rendimiento que cubre la transferencia de varios bienes o servicios, incluyendo el otorgamiento de una licencia de propiedad intelectual.

Cánones basados en venta o en uso

El IASB y el FASB han decidido aclarar el alcance y aplicabilidad de la guía de aplicación sobre cánones basados en venta o en uso, recibidos a cambio de una licencia de propiedad intelectual. Esta guía es una excepción al enfoque general para estimar la contraprestación variable que indica que una entidad sólo debe reconocer tales ingresos en la medida en que sea ‘altamente probable’ que no ocurra una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos hasta la fecha. Una entidad sólo debe reconocer los ingresos de un canon basado en ventas o uso prometido a cambio de una licencia de propiedad intelectual cuando ocurra el último de los siguientes eventos:

- Ocurre la venta o uso; y
- Se satisface (total o parcialmente) la obligación de rendimiento a la que se asigna el canon basado en ventas o uso.

Los dos Consejos han decidido provisionalmente que:

- Si un contrato firmado con un cliente incluye el otorgamiento de una licencia de propiedad intelectual y la transferencia de otros bienes o servicios, una entidad no debería dividir un canon único en una parte sujeta a la excepción de los cánones basados en ventas o uso y una parte sujeta a la guía general sobre contraprestación variable (incluyendo la limitación sobre la contraprestación variable);
- La excepción de los cánones basados en ventas o uso deberá ser aplicada si el elemento predominante al que se refiere el canon es una licencia de propiedad intelectual.

2. Identificar obligaciones de rendimiento

Identificación de las promesas en contratos firmados con clientes

Ver Beyond the GAAP nº 85 para la descripción de los temas discutidos en la reunión del TRG de enero de 2015.

El IASB decidió no realizar cambios en la NIIF 15 en base a que la norma es clara y a que se requiere realizar juicios para valorar si una promesa de transferir un bien o servicio a un cliente es suficientemente material para que una entidad aplique la guía sobre la naturaleza ‘distinta’ de tal bien o servicio.

Sin embargo, el FASB decidió provisionalmente que no se requiere que una entidad identifique bienes o servicios prometidos al cliente que sean inmateriales en el contexto del contrato. Y no se requiere que una entidad valore la materialidad de todos estos elementos a nivel de los Estados Financieros de la entidad.

Valoración de un bien o servicio “distinto” en el contexto del contrato

Este tema deriva de las discusiones del TRG llevadas a cabo en octubre de 2014 (ver Beyond the GAAP nº 82).

Existen cuestiones prácticas sobre cómo aplicar la condición del párrafo 27(b) de la NIIF 15 (cómo valorar si se puede identificar por separado una promesa de la entidad de transferir un bien o servicio al cliente en relación con las otras promesas del contrato) y los factores enumerados en el párrafo 29 (por ejemplo, ¿proporciona la entidad un servicio significativo de integrar los bienes o servicios prometidos en el contrato?).

El IASB y el FASB han decidido provisionalmente añadir algunos ejemplos ilustrativos para aclarar cómo aplicar la guía de la NIIF 15 y el Tema 606. A diferencia del FASB, el IASB ha decidido no modificar esos párrafos en la norma. El FASB ha indicado que incorporará modificaciones para aclarar el principio de un bien o servicio que sea distinto “en el contexto del contrato” y que adaptarán en este sentido los factores a tener en cuenta para valorar el principio.

En su Actualización de febrero de 2015, en cambio, el IASB indicó que la discusión y el análisis sobre los temas presentados en los párrafos 34 a 43 de la Agenda 7C podrían ayudar a lograr una práctica informada. Este documento está disponible en:

<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2015/February/AP07C%20Revenue.pdf>

Actividades de envío y manipulación

Se ha preguntado al FASB si se debería considerar que las actividades realizadas por entidades al enviar y manipular un bien son promesas a clientes de transferir servicios específicos en un contrato (en cuyo caso, sería necesario asignar ingresos que podrían ser reconocidos al satisfacer la obligación) o si estas actividades corresponde a los costes de realizar el contrato.

El FASB indicó que modificaría el Tema 606 para aclarar que:

- Las actividades de envío y manipulación que ocurren antes de que el cliente obtenga el control del correspondiente bien son actividades que debe realizar una entidad para cumplir con el contrato (“actividades de cumplimiento”), y por lo tanto no se les asigna ingresos dado que no se transfiere un servicio adicional al cliente;
- Una entidad, como elección de política contable, puede registrar las actividades de envío y manipulación que ocurren después de que el cliente haya obtenido el control de un bien como actividades de cumplimiento. En otras palabras, en general, en este caso, se asignarían ingresos a esas actividades, pero debería haber disponible un expediente práctico para permitir que las entidades eviten la asignación de ingresos a elementos de un contrato que sean potencialmente inmateriales.

Hasta la fecha, el IASB no ha tomado una decisión sobre este tema, dado que aún no sabe si ha surgido para las partes interesadas que aplican las NIIF.

Eventos y FAQ

Preguntas frecuentes (FAQ)

NIIF

- Tratamiento de los costes de adquisición al ejercer la opción de compra en un contrato de arrendamiento (bajo las NIIF);
- Registro de los compromisos no solicitados de suscripción bajo las NIIF;
- Prueba de deterioro: impacto de las opciones reconocidas en “Otros elementos de participaciones no dominantes” al registrar una combinación de negocios;
- Pagos basados en acciones (NIIF 2) abonados por el accionista mayoritario: ¿cómo son registrados en los Estados Financieros de la entidad que recibe los servicios?

Próximas reuniones del IASB, el Comité de Interpretaciones de las NIIF y EFRAG

NIIF		EFRAG	
IASB	Comité	Consejo	TEG
16-20 de marzo	24-25 de marzo	11 de marzo	31 de marzo – 2 abril
27-30 de abril	12-13 de mayo	22 de abril	6-8 de mayo
18-22 de mayo	14-15 de julio	24 de junio	10-12 de junio

Beyond the GAAP es publicada por Mazars. El objetivo de este boletín informativo es mantener informados a los lectores sobre desarrollos contables. Beyond the GAAP en ningún caso será relacionada, en parte o totalmente, con una opinión emitida por Mazars. A pesar del meticuloso cuidado al preparar esta publicación, Mazars no será responsable de ningún error u omisión que la misma pueda contener.

El borrador de la presente edición se completó el 10 de marzo de 2015.
© MAZARS – marzo de 2015