

IAS Plus.

Publicado para nuestros clientes y personal de Deloitte a nivel mundial

Equipo global de liderazgo mundial en IFRS de Deloitte

Oficina global IFRS

Líder global IFRS
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

Centros de excelencia en IFRS

Américas

New York
Robert Uhl
iasplusamericas@deloitte.com

Montreal
Robert Lefrancois
iasplus@deloitte.ca

Asia-Pacífico

Hong Kong
Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk

Melbourne
Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au

Europa-África

Johannesburg
Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za

Copenhagen
Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk

London
Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk

Paris
Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

Nueva Interpretación sobre distribuciones que no son en efectivo

El 27 de Noviembre del 2008, el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) emitió la IFRIC 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners [Distribuciones que no son en efectivo realizadas a los propietarios]. La Interpretación ofrece orientación sobre el tratamiento contable apropiado cuando la entidad distribuye activos diferentes a efectivo como dividendos para sus accionistas. Las preguntas específicas que se abordan en la Interpretación son:

- ¿Cuándo la entidad debe reconocer los dividendos por pagar?
- ¿Cómo debe la entidad medir los dividendos por pagar?
- ¿Cuando la entidad liquida los dividendos por pagar, cómo debe contabilizar cualquier diferencia entre el valor en libros de los activos distribuidos y el valor en libros de los dividendos por pagar?

La conclusión más importante alcanzada por el IFRIC es que el dividendo debe ser medido al valor razonable de los activos distribuidos y que cualesquiera diferencias entre esta cantidad y el anterior valor en libros de los activos distribuidos deben ser reconocidas en utilidad o pérdida cuando la entidad liquide los dividendos por pagar. En muchas jurisdicciones este tratamiento contable resultará en un cambio en la práctica.

Muy importante, la Interpretación no aplica a las distribuciones de activos que no son efectivo cuando el activo está en últimas controlado por la misma parte o partes antes y después de la distribución (e.g. distribuciones de activos que no son efectivo entre entidades bajo control común) que es la circunstancia más común en la cual ocurren tales distribuciones.

La Interpretación ha resultado a las consiguientes enmiendas al IFRS 5 Activos no-corrientes tenidos para la venta y operaciones descontinuadas en relación con el tratamiento apropiado de los activos que no son efectivo tenidos para distribución.

Página web IAS Plus

Cerca de 7.5 millones de personas han visitado nuestro sitio web www.iasplus.com. Nuestra meta es ser en Internet la fuente más comprensiva de noticias sobre información financiera internacional. Por favor visítelo regularmente.

El alcance de la Interpretación, el consenso alcanzado por el IFRIC sobre cada uno de los problemas tratados, y las consiguientes enmiendas al IFRS 5 se discuten en lo que resta de este boletín.

IFRIC 17 es para ser aplicada prospectivamente para los períodos anuales que comienzan en o después del 1 de Julio del 2009.

Alcance

En términos generales, la Interpretación aplica a las distribuciones que no son recíprocas de los activos que no son efectivo hechas por la entidad a sus accionistas que actúan en su capacidad como propietarios. Esto incorpora:

- distribuciones de activos que no son efectivo (e.g. elementos de propiedad, planta y equipo, negocios tal y como se definen en IFRS 3 Combinaciones de negocios, intereses de propiedad en otra entidad y grupos para disposición tal y como se definen en IFRS 5); y
- distribuciones que le dan a los propietarios la opción de recibir ya sea activos que no sean efectivo o el efectivo alternativo.
- Específicamente se excluyen del alcance de la Interpretación:
- distribuciones en las cuales todos los propietarios de la misma clase de instrumentos de patrimonio no son tratados de la misma manera. Por ejemplo, la Interpretación no aplicará si la distribución se hace a un accionista específico y si no es ofrecida a los otros accionistas de la misma clase de acciones;
- distribuciones de activos que no son efectivo que en últimas están controlados por la misma parte o partes antes o después de la distribución; y
- distribuciones hechas por la entidad de algunos de los intereses en la propiedad de una subsidiaria cuando la entidad mantiene el control de esa subsidiaria. En tales circunstancias, IAS 27 Estados financieros consolidados e individuales establece el tratamiento contable apropiado.

Consenso

Reconocimiento de los dividendos por pagar

La Interpretación sigue el principio general de que la entidad debe reconocer el pasivo cuando ha incurrido en la obligación de pagar ese pasivo. En el contexto de las distribuciones que no son en efectivo, el momento en el cual surge la obligación es el momento en el cual el dividendo es autorizado de manera apropiada (y ya no es a discreción de la entidad), el cual variará de acuerdo con los requerimientos legales en las jurisdicciones particulares. La IFRIC 17 concluye que la entidad debe reconocer el pasivo por la distribución en no-efectivo:

- en las jurisdicciones cuando se requiere la aprobación de los accionistas (o de la autoridad equivalente), cuando se obtiene la aprobación; y
- en las jurisdicciones cuando no se requiere la aprobación adicional de los dividendos, cuando se declara el dividendo (e.g. por la administración o por la junta de directores).

Medición de los dividendos por pagar

El pasivo debe ser medido al valor razonable de los activos que no son efectivo a ser distribuidos.

Si los accionistas tienen la opción de recibir ya sea un activo que no es efectivo o el efectivo alternativo, el pasivo debe ser medido considerando tanto el valor razonable de cada alternativa como la valoración que haga la administración respecto de las probabilidades de cada resultado.

Contabilización de cualquier diferencia

Cuando la entidad liquida los dividendos por pagar, la IFRIC 17 requiere que debe reconocer en utilidad o pérdida la diferencia, si la hay, entre el valor en libros de los activos distribuidos y el valor en libros de los dividendos por pagar.

El impacto de esos requerimientos se ilustra en el siguiente ejemplo.

La Entidad A desea distribuir a sus propietarios terreno con valor en libros de CU20 millones (determinado según el modelo del costo de IAS 16). El valor razonable del terreno es CU30 millones. A la fecha en que los accionistas aprueban el dividendo (tal aprobación es requerida en la jurisdicción en la cual opera la Entidad A), la entidad reconoce el pasivo por CU30 millones y debita el patrimonio por la misma cantidad, tal y como sigue:

	Cum	CUM
DR Patrimonio (ganancias retenidas)	30	
CR Pasivos (dividendos por pagar)		30

Si el pasivo sigue pendiente al final del período de presentación del reporte y el valor razonable del activo que no es efectivo ha cambiado, el pasivo se vuelve a medir a través del patrimonio haciéndolo como un ajuste a la cantidad de la distribución.

Continuando con el ejemplo anterior, si el pasivo no ha sido liquidado al final del período de presentación del reporte y el terreno se ha incrementado a CU32m, la Entidad debita a ganancias retenidas los CU2m adicionales e incrementa el pasivo a CU32 millones.

Si el valor razonable del activo que no es efectivo cambia entre la fecha en la cual se reconoce el pasivo y la fecha de la liquidación, el pasivo se vuelve a medir a través del patrimonio (ganancias retenidas) y, en la liquidación, se afecta la utilidad o pérdida.

Continuando con el ejemplo anterior, si el valor razonable del terreno se ha incrementado a CU34m en la fecha de la liquidación, el efecto neto es debitar en ganancias retenidas los CU2m adicionales e incrementar la ganancia en la distribución del activo a CU14m.

En la liquidación del pasivo, se requerirían los siguientes asientos:

	Cum	CUM
DR Pasivos (dividendos por pagar)	32	
DR Patrimonio (ganancias retenidas)	1	
CR Terreno		20
CR Utilidad o pérdida (ganancia en la distribución del activo)		14

Presentación y revelación

Las cantidades que se reconocen en utilidad o pérdida como resultado de la distribución que no es en efectivo (tal y como se describe en el ejemplo anterior) se requiere que sean presentadas como un elemento separado de línea en utilidad o pérdida.

- Para los pasivos que se reconocen en el estado de posición financiera al final del período de presentación del reporte, se requiere que la entidad revele:
 - el valor en libro de los dividendos por pagar al inicio y al final del período; y
 - cualquier cambio en el pasivo reconocido durante el período como resultado del cambio en el valor razonable del activo que no es efectivo a ser distribuido.
- Si, después del final del período de presentación del reporte pero antes que se autorice la publicación de los estados financieros, la entidad declara el dividendo en no-efectivo, este es un evento que no se ajusta luego del período de presentación del reporte. En tales circunstancias, se requiere que la entidad revele:
 - la naturaleza del activo a ser distribuido;
 - el valor en libros del activo al final del período de presentación del reporte; y
 - el valor razonable estimado del activo al final del período de presentación del reporte, si es diferente del valor en libros, así como información sobre el método usado para determinar que el valor razonable es requerido por el IFRS 7 parágrafos 27(a) y (b).

Activos que no son efectivo tenidos para distribución (enmiendas al IFRS 5)

Los activos que no son efectivo tenidos para distribución a los propietarios ahora están de manera específica dentro del alcance del IFRS 5 y deben ser tratados de acuerdo con los requerimientos de clasificación, presentación y medición del IFRS 5.

Si el activo que no es efectivo es o no clasificado como 'tenido para distribución a los propietarios' se determina usando los principios generales del IFRS 5 en relación con si la transacción es altamente probable. La reclasificación según el IFRS 5 puede ser originada antes de la aprobación de los accionistas, pero será necesario considerar la probabilidad de que se logrará obtener la aprobación (si se requiere ello en la jurisdicción) como parte de la valoración de si la transacción es altamente probable.

Cuando el activo que no es efectivo es clasificado como tenido para distribución a los propietarios, vuelve a ser medido al más bajo de su valor en libros y el valor razonable menos los costos para distribuirlo, con cualquier ajuste al valor en libros reconocido de acuerdo con el principio general del IFRS 5. Por consiguiente, cuando el valor razonable menos los costos para distribuir el activo que se contabiliza usando el modelo del costo es menor que su valor en libros, la pérdida por deterioro se debe reconocer en utilidad o pérdida. Cuando el valor razonable menos los costos para distribuir es más alto que el valor en libros, no se hacen ajustes hasta tanto ocurra la distribución.

Fecha efectiva y transición

La IFRIC 17, y las consiguientes enmiendas al IFRIC 5, son efectivas para los períodos anuales que comienzan en o después del 1 de Julio del 2009. Se permite la aplicación temprana, provisto que se revela el hecho y que el IFRS 3 (2008) y el IAS 27 (2008) se aplican a partir de la misma fecha.

La Interpretación y las consiguientes enmiendas al IFRS 5 son para aplicarse prospectivamente – no se permite la aplicación retrospectiva.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del IAS Plus Newsletter –December 2008 – Special Edition – “New Interpretation on non-cash distributions.” Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente. Deloitte presta servicios profesionales en auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en 140 países, Deloitte brinda su experiencia y profesionalismo de clase mundial para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Los 165.000 profesionales de la firma están comprometidos con la visión de ser modelo de excelencia; están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y el valor excepcional a los clientes y mercados, en el compromiso mutuo y en la fortaleza de la diversidad. Disfrutan de un ambiente de aprendizaje continuo, experiencias retadoras y oportunidades de lograr una carrera en Deloitte.

Sus profesionales están dedicados al fortalecimiento de la responsabilidad empresarial, a la construcción de la confianza y al logro de un impacto positivo en sus comunidades. Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente.

Limitación de responsabilidad

Este material y la información aquí incluida es proporcionada por Deloitte Touche Tohmatsu con el fin de mostrar un aspecto general sobre uno o varios temas en particular, y no son un tratamiento exhaustivo sobre el(s) mismo(s). Por lo tanto, la información presentada no sustituye a la asesoría o a nuestros servicios profesionales en materia contable, fiscal, legal, financiera, de consultoría o de otro tipo. No es recomendable considerar esta información como la única base para cualquier resolución que pudiese afectarle a usted o a su negocio.

Antes de tomar cualquier decisión o acción que pudiese afectar a sus finanzas personales o a su empresa debe consultar a un asesor profesional.

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna, Deloitte Touche Tohmatsu no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá