

Liquidación Física de Contratos de Compra o Venta de un Elemento No financiero (NIIF 9 Instrumentos Financieros)—Marzo de 2019

El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación de la NIIF 9 por parte de una entidad a contratos concretos de compra o venta en el futuro un elemento no financiero a un precio fijo. La solicitud describe dos hechos en los que una entidad contabiliza estos contratos como derivados al valor razonable con cambios en resultados (VRCCR), pero, no obstante, liquida físicamente dichos contratos entregando o aceptando la entrega del elemento no financiero subyacente.

La NIIF 9 debe aplicarse a contratos de compra o venta de un elemento no financiero que puedan ser liquidados por el neto en efectivo u otro instrumento financiero como si esos contratos fueran instrumentos financieros, con una excepción. Esa excepción se aplica a contratos que se realizaron y continúan manteniéndose con el propósito de recibir o entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o uso esperado de la entidad («excepción del alcance de uso propio» del párrafo 2.4 de la NIIF 9).

En los hechos descritos en la solicitud, la entidad concluye que los contratos están dentro del alcance de la NIIF 9 porque no cumplen la excepción del alcance de uso propio. Por consiguiente, la entidad contabiliza los contratos como derivados medidos a VRCCR. La entidad no designa los contratos como parte de una relación de cobertura a efectos de su contabilización.

En la fecha de liquidación, la entidad liquida físicamente los contratos entregando o aceptando la entrega de un elemento no financiero. Al contabilizar esa liquidación, la solicitud explica que la entidad registra el efectivo pagado (en el caso del contrato de compra) o recibido (en el caso del contrato de venta) y da de baja en cuentas el derivado.

Además, la entidad:

- a. reconoce un inventario por el elemento no financiero por el importe de efectivo pagado más el valor razonable del derivado en la fecha de la liquidación (en el caso del contrato de compra); o
- b. reconoce un ingreso de actividades ordinarias por la venta del elemento no financiero por el importe de efectivo recibido más el valor razonable del derivado en la fecha de la liquidación (en el caso del contrato de venta). La solicitud supone que la entidad tiene una política contable de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en términos brutos para estos contratos.

La solicitud preguntaba si, al contabilizar la liquidación física de estos contratos, se permite o requiere que la entidad realice un asiento adicional en el diario que:

- a. revertiría la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en el resultado del periodo sobre el derivado (aun cuando el valor razonable del derivado no cambie); y
- b. reconocería un ajuste correspondiente al ingreso de actividades ordinarias (en el caso de un contrato de venta) o al inventario (en el caso del contrato de compra).

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, los contratos se liquidan recibiendo (o entregando) un elemento no financiero a cambio de efectivo y la liquidación del activo o pasivo derivado. El Comité también observó que la contabilización de contratos que no cumplen la excepción del alcance de uso propio de la NIIF 9 (y se contabilizan como un derivado) es diferente de la contabilización de contratos que cumplen esa excepción (y no se contabilizan como un derivado). De forma análoga, la contabilización de contratos designados en una relación de cobertura a efectos contables es diferente de la contabilización de contratos que no están designados en estas relaciones. Dichas diferencias en la contabilización reflejan diversidad en los requerimientos respectivos. La NIIF 9 ni permite ni requiere que una entidad evalúe nuevamente o cambie su contabilización de un contrato derivado porque ese contrato se liquida finalmente de forma física.

El asiento adicional en el diario descrito en la solicitud invalidaría de forma efectiva el requerimiento de la NIIF 9 de contabilizar el contrato como un derivado porque revertiría la ganancia o pérdida del valor

razonable acumulado en el derivado sin ninguna base para hacerlo. El asiento adicional en el diario daría lugar al reconocimiento de ingresos o gastos sobre el derivado que no existen.

Por consiguiente, el Comité concluyó que la NIIF 9 ni permite ni requiere que un entidad realice el asiento adicional en el diario descrito en la solicitud. Sin embargo, el Comité observó que se requiere que una entidad presente ganancias y pérdidas sobre el derivado, y revele información sobre esos importes utilizando las Normas NIIF aplicables, tales como las NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Al determinar qué partidas de los estados financieros presentar en el resultado del periodo, son aplicables los requerimientos de la NIC 1 (incluyendo los relativos a la agregación). La NIC 1 no especifica requerimientos para la presentación de los importes relacionados con la nueva medición de derivados. Sin embargo el párrafo 20 (a)(i) de la NIIF 7 especifica los requerimientos de información a revelar para ganancias netas o pérdidas netas sobre activos financieros o pasivos financieros que se miden de forma obligatoria a VRCCR aplicando la NIIF 9. A estos efectos, en los hechos descritos en la solicitud, no hay ganancia o pérdida sobre el derivado causada por la liquidación.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad concluya si se permite o requiere realizar el asiento adicional en el diario descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.