

Beyond the GAAP

Boletín Informativo de Mazars sobre normas contables

Nº 112 – Junio de 2017



Contenido

Destacados

NIIF pág. 2

En detalle

NIIF 9: Información al cierre de 2016 sobre los impactos esperados de su entrada en vigor el 1 de enero de 2018 pág. 3

CINIIF 23 : Incertidumbre sobre tratamientos del Impuesto sobre las ganancias (Interpretación de la NIC 12) pág. 5

Preguntas frecuentes pág. 7

Editores:

Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat, Isabelle Grauer-Gaynor

Columnistas:

Vincent Gilles, Isabelle Grauer-Gaynor, Mohamed Taghia, Mathieu Vincent y Arnaud Verchère

Adaptación para el Perú

Pedro Contreras

Contáctanos:

Mazars
Amador Merino Reyna 307, Oficina 1401
Edificio Nacional, Lima 27
San Isidro, Lima – Perú
Tel. : +51 (1) 4210299
www.mazars.pe

Editorial

En junio de 2017, se publicó la CINIIF 23 – *Incertidumbre sobre Tratamientos del Impuesto sobre las ganancias*. Según esta Interpretación, a partir de ahora las entidades deben asumir que la autoridad fiscal analizará todos los tratamientos fiscales inciertos y al determinar el importe del Impuesto sobre las ganancias a contabilizar en los estados financieros deben evaluar cual es el resultado probable de dicho análisis por parte de la autoridad fiscal.

En vísperas del cierre semestral, hemos revisado la información financiera publicada al cierre de 2016 por empresas industriales y comerciales sobre la implementación de la NIIF 9. Es buen momento para recordar que la fecha de entrada en vigor se acerca y que los reguladores esperan información financiera más detallada a 30 de junio de 2017.

Por último, destacar que en junio el IASB cambió su web www.ifrs.org. Desafortunadamente para nuestros lectores, esto supone que todos los enlaces incluidos en ediciones anteriores a este boletín han dejado de funcionar. No obstante, el IASB ha trasladado a la nueva web, o lo hará en breve, toda la información relevante de los temas cubiertos recientemente.

¡Buena lectura!

Destacados - NIIF

¡Nueva imagen para IFRS.org!

El 12 de junio de 2017, el IASB lanzó su nueva página web aunque manteniendo su dirección www.ifrs.org. La nueva web incorpora los últimos avances tecnológicos y se ha diseñado para que refleje mejor las prioridades del IASB. Así, se ha simplificado la interfaz con el fin de mejorar la experiencia del usuario y también se ha adaptado a los distintos dispositivos desde los que los usuarios pueden acceder a ella (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, etc.). El nuevo sitio permite a los usuarios seleccionar proyectos específicos que desean seguir y recibir información específica sobre esos proyectos a través de un cuadro de mandos personalizado.

Las pestañas se organizan de acuerdo a las diferentes actividades que realiza el IASB, esto es, normalización contable y mantenimiento de las normas publicadas.

No toda la información disponible en la página anterior se ha incluido en la nueva y es probable que tampoco se incluya toda la información histórica. No obstante, a la espera de desarrollar una solución de archivo a largo plazo, la información seguirá disponible en www.archive.ifrs.org.

Nuestros lectores deben tener en cuenta que, lamentablemente los enlaces incluidos en ediciones de *Beyond the Gaap* anteriores al de mayo de 2017 (nº 111), han dejado de funcionar.

El IASB propone modificaciones de alcance limitado a la NIC 16

El 20 de junio de 2017, el IASB publicó un proyecto de norma en el que propone modificaciones de alcance limitado a la NIC 16 – *Inmovilizado material*.

Las modificaciones propuestas pretenden garantizar la aplicación consistente de la NIC 16. Se publican tras los debates del Comité de Interpretaciones de las NIIF sobre el reconocimiento de los ingresos por ventas y los costes por pruebas.

Las modificaciones proponen que los ingresos procedentes de la venta de elementos producidos durante el periodo de pruebas del activo (es decir, antes de que el activo funcione de la forma esperada por la dirección) ya no se renozcan como una deducción del coste del activo, sino en el resultado del periodo.

El periodo de comentarios de las modificaciones propuestas a la NIC 16 estará abierto hasta el 19 de octubre de 2017.

El proyecto de norma ED/2017/4 *Inmovilizado material – Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto* está disponible en la página web del IASB en el siguiente enlace: <http://www.ifrs.org/projects/work-plan/property-plant-and-equipment-proceeds-before-intended-use/>

En detalle

NIIF 9: Información al cierre de 2016 sobre los impactos esperados de su entrada en vigor el 1 de enero de 2018

La NIIF 9 se debe aplicar de forma obligatoria a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

Antes de esa fecha, la NIC 8 requiere que las entidades faciliten información que permita a los usuarios evaluar los impactos esperados de la implementación.

Adicionalmente, los reguladores de los mercados de valores, como la ESMA en la Unión Europea, no sólo han publicado en 2016 recomendaciones específicas sobre este asunto (*Beyond the GAAP* nº 105, noviembre de 2016) sino que también lo han incluido como una de sus prioridades en la revisión de las cuentas de los emisores.

Por tanto, se ha instado a las entidades a incluir en sus estados financieros a cierre de 2016, información cualitativa y, en la medida de lo posible cuantitativa, sobre los impactos esperados de la implementación de la NIIF 9, información que se espera se amplíe y complemente en los primeros estados financieros intermedios que se publiquen antes del 31 de diciembre de 2017.

Presentamos a continuación, los principales aspectos que surgen de nuestro análisis de la información financiera a cierre de 2016 de 40 empresas industriales y comerciales del índice Euro Stoxx 50.

Pocas áreas de impacto mencionadas, falta de información detallada



Ninguna de las empresas de la muestra presenta información cuantitativa a 31 de diciembre de 2016.

De las 40 empresas analizadas, 20 informan de que el análisis de los impactos seguía su curso, mientras que 12 informan de que no esperan impactos significativos en sus estados financieros como consecuencia de la entrada en

vigor de la nueva norma. Sólo tres empresas indican que esperan impactos significativos.

En dos de estas empresas, los impactos se concentran principalmente en sus significativas inversiones financieras a largo plazo en acciones e instituciones de inversión colectiva: con la desaparición de la categoría “Activos financieros disponibles para la venta”, en la que actualmente se clasifican estos instrumentos, el impacto de estos instrumentos en la cuenta de pérdidas y ganancias se modificará. Con la NIIF 9, estas inversiones se deberán reconocer o a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias o a valor razonable con cambios en otro resultado global sin reciclado a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se produzca su baja contable.

La tercera empresa indica que espera impactos en el resultado de explotación derivados del coste de las primas/descuentos y de las primas de las opciones de cobertura, ya que ambas partidas se presentan actualmente como resultado financiero. Esta empresa también menciona como impacto, la información adicional que deberá incluir en las notas explicativas.

Fecha de aplicación de la NIIF 9

Ninguna de las empresas de nuestra muestra informa sobre si prevén aplicar la norma de forma anticipada en los estados financieros de 2017.

Al contrario, Adidas destaca que está considerando aplazar la aplicación de las nuevas reglas de contabilidad de coberturas hasta que los bancos publiquen el documento sobre macro-coberturas (permiido por la norma), debido a limitaciones en sus sistemas de información.

Por otro lado, BMW y Daimler indican que no presentarán información comparativa sobre “Clasificación y valoración” y “Deterioro” (tal como permite la NIIF 9).

Clasificación y valoración de instrumentos financieros

Como manifiestan algunas de las empresas de la muestra (ver arriba), el principal impacto de la norma en este área es la eliminación de la categoría “Activos financieros disponibles para la venta”. Esto es particularmente importante en empresas que mantienen importes significativos en valores no consolidados y/o inversiones a largo plazo en acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Sólo dos empresas indican que ya han decidido cómo registrar estos instrumentos en el futuro:

- BASF: en el reconocimiento inicial de cada instrumento, decidirá entre valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias o valor razonable con cambios en otro resultado global sin reciclaje;
- Nokia: clasificación por defecto en la categoría de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Deterioro

Siete empresas de la muestra esperan que las provisiones de los activos financieros valorados a coste amortizado aumenten (incluyendo las cuentas comerciales a cobrar).

Contabilidad de coberturas

Aunque no adelantan impactos, las empresas enfatizan las siguientes tres mejoras introducidas por la NIIF 9:

- el tratamiento como costes de cobertura del elemento futuro de los contratos a plazo y del valor temporal de las opciones, reduciendo la volatilidad del resultado;

- la reducción de las restricciones a la cobertura de materias primas, al ser posible cubrir componentes del riesgo; y
- la posibilidad de añadir coberturas sin tener que interrumpir las relaciones de cobertura existentes.

A diferencia de las entidades de crédito y aseguradoras, en las que la NIIF 9 tendrá un impacto mucho mayor, al cierre del ejercicio 2016 las empresas industriales y comerciales del Euro Stoxx 50 han realizado pocos avances en sus preparativos para la entrada en vigor de la NIIF 9.

A esta situación, ha influido sin duda la necesidad de prepararse simultáneamente para la aplicación obligatoria de la NIIF 15 – *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes* en 2018 y de la NIIF 16 – *Arrendamientos* a partir del 2019, cuyos impactos serán probablemente mucho más significativos para las empresas de nuestra muestra.

La consecuencia es que las empresas industriales y comerciales han acelerado su preparación a NIIF 9 en el segundo trimestre de 2017, en especial en lo relativo al deterioro de las cuentas comerciales a cobrar.

A recordar:

1. La mitad de las empresas de nuestra muestra no ofrece detalles, salvo informar de que hay un proyecto en curso;
2. En cuanto a la clasificación y valoración de los instrumentos financieros, el mayor impacto está relacionado con la desaparición de la categoría de “Activos financieros disponibles para la venta”; a partir de la NIIF 9, los instrumentos de esta categoría (valores no consolidados e inversiones a largo plazo en acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva) se valorarán a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias o a valor razonable con cambios en otro resultado global sin reciclado en pérdidas y ganancias;
3. Los impactos derivados del deterioro de los activos valorados a coste amortizado están en curso de evaluación en la mayoría de las empresas de la muestra;
4. Las empresas han acogido favorablemente las nuevas reglas para la contabilidad de coberturas, aunque de momento no se ha progresado demasiado en la identificación de los impactos esperados.

CINIIF 23: Incertidumbre sobre tratamientos del Impuesto sobre las ganancias (Interpretación de la NIC 12)

El 7 de junio, el IASB publicó la interpretación CINIIF 23, relativa al tratamiento de las posiciones fiscales inciertas según la NIC 12. Os resumimos los principales aspectos de la interpretación.

1. Alcance: ¿cuándo es aplicable esta interpretación?

La CINIIF 23 es aplicable a cualquier situación en la que existe incertidumbre sobre si un tratamiento del Impuesto sobre las ganancias sería aceptable según la normativa fiscal. La interpretación no se limita únicamente a litigios en curso con la administración fiscal, sino que en ciertas circunstancias, una entidad puede tener que reflejar en sus estados financieros la incertidumbre existente en el tratamiento del Impuesto sobre las ganancias, incluso aunque no esté siendo inspeccionada o no haya recibido notificación alguna de inspección.

El alcance de la Interpretación incluye todos los impuestos que cubre la NIC 12, es decir, tanto el impuesto corriente como los impuestos diferidos. Sin embargo, no es aplicable a posiciones fiscales inciertas relacionadas con impuestos tratados por otras normas.

El tratamiento contable de los intereses y sanciones también queda fuera del alcance de la interpretación (tal como se indica en los Fundamentos de las Conclusiones). Por tanto, las entidades deberán aplicar juicio para determinar si los intereses y sanciones derivan del Impuesto sobre las ganancias (es decir, de la NIC 12), y por tanto entran en el alcance de la CINIIF 23, o de otra norma.

2. Reconocimiento/valoración de las incertidumbres: ¿qué enfoque debe utilizarse?

La Interpretación aclara que una entidad debe asumir que las autoridades fiscales:

- van a analizar los importes declarados, y
- dispondrán de toda la información relevante al realizar dichas inspecciones.

En otras palabras, se asumirá un “riesgo de detección” del 100%. Teniendo esto en mente, una entidad deberá evaluar si es probable que las autoridades fiscales vayan a aceptar el tratamiento fiscal utilizado (o el que se espera utilizar) en sus declaraciones del Impuesto sobre las ganancias.

Sólo se tendrá en cuenta el efecto de la incertidumbre al determinar el Impuesto sobre las ganancias a contabilizar, si

la entidad concluye que es probable que las autoridades fiscales no acepten el tratamiento en cuestión.

En la situación inversa, la contabilización del Impuesto sobre las ganancias no se apartará del tratamiento utilizado por la entidad (o que espera utilizar) en sus declaraciones del impuesto.

Si la entidad concluye que es probable que las autoridades fiscales rechacen el tratamiento fiscal, la entidad deberá evaluar el efecto de la incertidumbre utilizando el método, de entre los dos siguientes, que espere que mejor prediga la resolución de la incertidumbre:

- el importe más probable (“*most likely amount*”); o
- el valor esperado (“*expected value*”), que es la media ponderada de los diferentes resultados posibles (este enfoque se inspira directamente en las disposiciones de la NIIF 15 para estimar la contraprestación variable).

La incertidumbre se integrará directamente en el Impuesto sobre las ganancias a contabilizar, en lugar de registrar una provisión separada.

Cuando la incertidumbre sobre el tratamiento fiscal afecta al impuesto corriente y a los impuestos diferidos, la entidad debe asegurarse de que sus estimaciones y juicios sean consistentes. Dichas estimaciones se podrán realizar:

- incertidumbre a incertidumbre (es decir, para cada incertidumbre de forma separada); o
- de manera agregada, si la resolución de una incertidumbre afectaría o se vería afectada por otra incertidumbre.

Por tanto, la entidad debe ejercer juicio para determinar la unidad de cuenta que considera que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

La Interpretación también aclara que si los hechos y circunstancias cambian con posterioridad, la entidad deberá revisar sus juicios y estimaciones.

3. Información a revelar: ¿qué cambia?

La Interpretación no introduce nuevos requerimientos de información a revelar y solo se refiere a los requerimientos existentes, en particular:

- NIC 1 (§122 y 125-129) en relación con las hipótesis y juicios significativos; y
- NIC 12 (§88, en referencia a la NIC 37) en relación con activos y pasivos contingentes.

4. ¿Cuáles son las disposiciones para la transición?

La CINIIF 23 es aplicable a ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019, estando permitida su aplicación anticipada, sujeta a su adopción por la UE (esperada en 2018). En la transición, la Interpretación se debe aplicar de forma retrospectiva, ya sea de acuerdo con la NIC 8 (re-expresando toda la información comparativa presentada), siempre que sea posible realizarlo sin recurrir a información conocida solo por elementos posteriores, o reconociendo el efecto

acumulado del cambio de método contable como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas al inicio del periodo en el que la entidad aplica por primera vez la Interpretación (es decir, 2019, salvo que la entidad opte por la aplicación anticipada). Si se elige este segundo enfoque, la información comparativa no se re-expresará.

A recordar:

1. La CINIIF 23 es aplicable a cualquier situación en la que existe incertidumbre sobre si un tratamiento del Impuesto sobre las ganancias es aceptable según la normativa fiscal;
2. El efecto de la incertidumbre sobre los tratamientos del Impuesto sobre las ganancias se debe tener en cuenta al determinar el impuesto sobre las ganancias en el caso de que la entidad concluya que no es probable que las autoridades fiscales acepten el tratamiento fiscal en cuestión. La CINIIF 23 requiere que las entidades asuman que las autoridades fiscales examinarán la cuestión en particular, es decir, que hay un “riesgo de detección” del 100%;
3. El efecto de la incertidumbre se debe evaluar utilizando el método que mejor prediga la resolución de la incertidumbre de entre dos métodos posibles: el importe más probable o la media ponderada de los diferentes resultados posibles (el valor esperado);
4. Es posible realizar estimaciones para cada incertidumbre de forma separada, o para un grupo de incertidumbres consideradas en su conjunto, dependiendo de si existen interacciones entre diferentes tipos de incertidumbres;
5. La CINIIF 23 es de aplicación obligatoria para ejercicios económicos que comienzan a partir del 1 de enero de 2019, estando permitida su aplicación anticipada, y estando sujeta a su adopción por la UE;
6. Los requerimientos de transición permiten elegir entre la aplicación retrospectiva plena o la aplicación retrospectiva modificada (reconociendo el efecto acumulado del cambio de método contable como un ajuste en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas al inicio del periodo en el que la entidad aplica la Interpretación por primera vez, sin re-expresar la información comparativa).

Preguntas frecuentes

NIIF

- Fecha de concesión de un plan de pagos basados en acciones (NIIF 2) cuando se ha informado a los empleados de los términos y condiciones del acuerdo antes de su aprobación por los Administradores.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas (NIIF 5).
- Combinaciones de negocios y contraprestación adicional condicionada a la continuidad en el empleo.
- Inversión en una asociada con opciones recíprocas de compra y venta.
- Contabilización de la compensación por desalojo en los estados financieros del arrendador.

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

NIIF		EFRAG	
IASB	Comité	Consejo	TEG
17-21 de julio	12-13 de septiembre	20 de julio	26-28 de julio
18-22 de septiembre	20-21 de noviembre	14 de septiembre	20-22 de septiembre
23-27 de octubre		10 de octubre	25-27 de octubre

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 12 de julio de 2017.

© MAZARS – junio 2017 – Todos los derechos reservados