



Beyond the GAAP

BOLETÍN INFORMATIVO DE MAZARS SOBRE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

CONTENIDO

En detalle

Concesiones de renta relacionadas con la COVID-19: modificación de la NIIF 16 pág. 2

Impactos contables de la COVID-19 en los estados financieros de 2020: actualización de tres temas clave pág. 4

Editores:

Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat, Carole Masson

Columnistas:

Colette Fiard, Vincent Guillard, Florence Michel, Eglé Mockaytite, Arnaud Verchère

Adaptación para el Perú:

Pedro Contreras



Amador Merino Reyna 307, Oficina 1401
San Isidro, Lima, Perú
Tel.: +51 (1)421 0299
www.mazars.pe

EDITORIAL

Dos meses después de que la OMS declarase que la COVID-19 es una pandemia, y mientras las medidas de confinamiento y otras decisiones gubernamentales intentan dar respuestas a la crisis sanitaria y económica que se desarrolla ante nuestros ojos, los impactos de la COVID-19 en las empresas ya son muy significativos.

Ante la emergencia, se han movilizado muchos actores, en particular el IASB, que ha propuesto modificaciones a la NIIF 16, en un proceso acelerado. Estas modificaciones eximirían a los arrendatarios de realizar complejos análisis para evaluar si las concesiones de renta otorgadas por los arrendadores son modificaciones del contrato (lo que implicaría repartir la concesión, en lugar de tener impacto inmediato en la cuenta de resultados del ejercicio).

Este suplemento retoma los debates del mes pasado sobre tres áreas clave: pruebas de deterioro, contabilización de ayudas estatales en relación con medidas de trabajo temporal y la presentación en la cuenta de resultados del ejercicio.

Por último, recordaos que *Accountancy Europe*, organización que representa a la profesión contable en Europa, actualiza periódicamente su web sobre la crisis, ofreciendo una imagen global y completa de las posiciones y recursos disponibles en el contexto de la COVID-19. Para acceder a su página, acceded a este vínculo:

<https://www.accountancyeurope.eu/professional-matters/COVID-19-resources-for-european-accountants/>.

Última hora: el pasado 28 de mayo, el IASB ha publicado las modificaciones definitivas a la NIIF 16 Concesiones de renta relacionadas con la COVID-19.

¡Buena lectura!

Edouard Fossat

Carole Masson

Concesiones de renta relacionadas con la COVID-19: modificación de la NIIF 16

1. ¿Cuál es la situación actual?

La crisis sanitaria de la COVID-19 ha llevado, o llevará, a muchos arrendadores a otorgar concesiones de renta a sus arrendatarios, especialmente en el sector minorista. En ciertos casos, los gobiernos fomentan o incluso requieren estas concesiones.

Las concesiones de renta pueden adoptar diferentes formas, incluyendo periodos de carencia o reducciones de renta durante un periodo de tiempo seguido posiblemente de un aumento de los pagos en periodos futuros.

Según la NIIF 16, los impactos contables de los cambios en los pagos por arrendamiento dependen principalmente de si los cambios en cuestión cumplen la definición de modificación del arrendamiento.

Para el arrendatario, una modificación del arrendamiento implica ajustar el pasivo por arrendamiento, considerando los pagos por arrendamiento revisados descontados a la tasa adecuada (normalmente, el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario) en la fecha de modificación del arrendamiento y el correspondiente ajuste al activo de derecho de uso. Por tanto, para el arrendatario, el impacto de una modificación del contrato de arrendamiento se distribuirá a lo largo de la duración remanente del arrendamiento a través de la amortización del activo por derecho de uso.

2. El IASB es consciente de que la aplicación de la norma es especialmente compleja y sería un gran desafío para los arrendatarios

El análisis necesario para evaluar si un cambio en los pagos por arrendamiento es una modificación es particularmente complejo y es un gran desafío en este momento para las partes interesadas, debido a la combinación de dos dificultades:

- Primero, la dificultad de evaluar si las concesiones son una modificación del arrendamiento. Esta evaluación requiere determinar si las condiciones iniciales del contrato ya regulaban una modificación de los pagos por arrendamiento. Este análisis puede ser particularmente complejo cuando hay muchos arrendamientos (formalismos legales y entorno jurídico específico de cada contrato). De igual forma, no siempre es fácil determinar si un evento tan singular como una pandemia entra en el alcance de los términos contractuales y/o legales. Por ejemplo, una disposición legal o reglamentaria aplicable a un contrato puede contener cláusulas de fuerza mayor que nunca han abordado las circunstancias específicas de una pandemia. En este caso, puede ser difícil concluir que las concesiones son el resultado de la estricta aplicación de las cláusulas contractuales o de las correspondientes disposiciones legales, en lugar de una renegociación del contrato;
- Segundo, la dificultad de aplicar el tratamiento contable a las modificaciones: aunque registrar una modificación de un arrendamiento individual no es complejo ni costoso, la cosa cambia cuando el volumen de arrendamientos es significativo; hacerlo requeriría destinar importantes recursos en un momento en el que los arrendatarios probablemente tienen otras preocupaciones más importantes.

Con todo esto en mente, el IASB celebró una reunión extraordinaria el 17 de abril, donde se decidió de forma unánime modificar la NIIF 16. Poco después, el 24 de abril, se publicó un Proyecto de Norma.

Última hora: el IASB ha publicado la Norma definitiva el 28 de mayo de 2020

3. ¿Qué propone el Proyecto de Norma del IASB?

En el Proyecto de Norma, el IASB proponía modificar la NIIF 16 para proporcionar a los arrendatarios, y sólo a ellos, la opción de no evaluar si una concesión de renta relacionada con la COVID-19 es una modificación del arrendamiento.

Los arrendadores quedarían excluidos del alcance de esta solución práctica. El IASB, actualmente, no tiene previsto modificar la norma tal y como les resulta aplicable.

Esta solución práctica, en caso de que el arrendatario opte por ella, implicaría que cualquier cambio en los pagos de arrendamiento resultante de las concesiones de renta relacionadas con la COVID-19 se registren como si el cambio no fuera una modificación del arrendamiento. Por tanto, el impacto de la concesión de renta se reconocería en la cuenta de resultados del periodo en lugar de a lo largo de la duración residual del arrendamiento. En este caso, el pasivo por arrendamiento se anularía sobre la base de los flujos contractuales originales, como si se hubieran pagado las rentas, y no habría cambios en la amortización del activo por derecho de uso.

Los arrendatarios aplicarían la solución práctica de forma consistente a todos los contratos con características similares y en circunstancias similares.

En el Proyecto de Norma, el IASB proponía aplicar esta solución práctica únicamente a las concesiones de renta que ocurran como consecuencia directa de la COVID-19 y sólo si se cumplen todas las condiciones siguientes:

- el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a una contraprestación revisada que es sustancialmente la misma, o menor, a la contraprestación inmediatamente antes del cambio;
- cualquier reducción en los pagos por arrendamiento sólo afecta a los pagos con vencimiento original en 2020, y
- no existe un cambio sustantivo en el resto de los términos y condiciones del arrendamiento.

La modificación sería aplicable a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de junio de 2020, permitiéndose su aplicación anticipada.

La modificación deberá aplicarse de forma retrospectiva, pero sin reexpresar las cifras comparativas. Los arrendatarios, por tanto, reconocerán las diferencias resultantes de la aplicación inicial de esta solución práctica como un ajuste en el saldo de apertura de los resultados acumulados (u otro componente de patrimonio) al inicio del periodo sobre el que se informa en el que se aplique la modificación por primera vez.

Para acelerar la publicación de la modificación, el periodo de comentarios sólo duró 14 días (hasta el 8 de mayo).

Puntos clave

- La solución práctica, que sólo sería aplicable a los arrendatarios, implica registrar cualquier cambio en los pagos por arrendamiento resultante de concesiones de renta relacionadas con la COVID-19 como si el cambio no fuera una modificación del arrendamiento.
- La solución práctica deberá aplicarse de forma consistente a todos los contratos con características similares y en circunstancias similares.
- La solución práctica sólo es aplicable a concesiones de renta directamente relacionadas con la COVID-19, y bajo ciertas condiciones, que incluyen un marco temporal y ocurrencia dentro de un periodo limitado.
- La solución práctica es aplicable a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de junio de 2020, permitiendo su aplicación anticipada.
- La solución práctica es aplicable retrospectivamente, sin reexpresión de las cifras comparativas (es decir, registrando el impacto por primera aplicación de la norma en el patrimonio neto de apertura del primer ejercicio en que se aplique).
- El periodo de comentarios del Proyecto de Norma, de tan sólo 14 días, periodo que finalizó el 8 de mayo de 2020.

Última hora: el IASB ha publicado la Norma definitiva el 28 de mayo de 2020.

La norma definitiva publicada, incorpora los siguientes cambios respecto del Proyecto de Norma sometido a consulta:

- Respecto a las condiciones que deben cumplir las concesiones de renta, la Norma definitiva establece que la reducción de los pagos por arrendamiento debe afectar únicamente a los pagos con vencimiento original **hasta el 30 de junio de 2021** (en el Proyecto de Norma, se limitaba a pagos con vencimiento original en 2020). Por ejemplo, una concesión de renta cumpliría esta condición si da lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento el 30 de junio de 2021 o antes de esa fecha y a un aumento de los pagos por arrendamiento que se extiendan más allá del 30 de junio de 2021.
- El arrendatario que aplique la solución práctica deberá revelar el importe reconocido en la cuenta de resultados para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento derivados de las concesiones de renta relacionadas con la COVID; y
- Se especifica que en el período en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación, no estará obligado a revelar la información requerida en el apartado f) del párrafo 28 de la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

Impactos contables de la COVID-19 en los estados financieros de 2020: actualización de tres temas claves

En nuestro suplemento anterior, presentamos algunas de las múltiples dudas contables derivadas para los estados financieros intermedios de 2020 (y para periodos contables que no coincidan con el año natural), dados los impactos ya visibles de la COVID-19 sobre las actividades de las empresas.

Mientras los debates han continuado durante el mes de abril en la profesión contable, junto con los reguladores nacionales, los reguladores de los mercados y los representantes empresariales, este estudio busca presentar una actualización sobre tres asuntos claves ya abordados en nuestro suplemento anterior: la evaluación del deterioro en activos a largo plazo, el registro de las ayudas estatales en relación con medidas de trabajo temporal y la presentación de la cuenta de resultados del periodo.

Este artículo presenta las opiniones preliminares de Mazars en relación con la preparación de unos estados financieros consolidadas según NIIF.

1. Prueba de deterioro de activos a largo plazo (NIC 36)

La NIC 36 requiere que los preparadores consideren, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existen indicios de que los activos puedan estar deteriorados, y realizar una prueba de deterioro del activo o la unidad generadora de efectivo a la que pertenece, si dicho indicio se identifica. Las disposiciones son aplicables tanto a fechas intermedias como anuales de presentación de información.

Para muchas entidades, la crisis de la COVID-19 durante el primer semestre de 2020 ha dado lugar a circunstancias que son indicios de una posible pérdida por deterioro:

- Caída del valor neto contable respecto al valor de mercado de la entidad, una filial o una participada registrada por puesta en equivalencia;
- Descenso significativo en la demanda o los precios y, en consecuencia, en los flujos de efectivo de explotación;
- Cierre de negocios, interrupción de la cadena de suministro, y otros cambios adversos de las condiciones bajo las que un activo se utiliza.

Por ejemplo, al preparar los estados financieros intermedios tras el 11 de marzo de 2020 (fecha en la que la OMS declaró que la COVID-19 era una pandemia), muchas entidades habrán encontrado indicadores de deterioro para una o más de sus unidades generadoras de efectivo. Por tanto, habrán realizado pruebas de deterioro sobre estas UGE de acuerdo con la NIC 36.

Durante este periodo de gran incertidumbre, y mientras que los esfuerzos de la dirección se centran en hacer frente a los impactos a corto plazo de la crisis, puede ser difícil establecer nuevos planes de negocio sólo a efectos de las pruebas de deterioro necesarias para emitir la información intermedia. Sin embargo, los flujos de efectivo utilizados para determinar el importe recuperable de las UGE probadas deben reflejar la mejor estimación de las condiciones económicas que prevalecerán a lo largo de la vida de todos los activos. Por tanto:

- Si los planes de negocio elaborados antes de la COVID-19 se han quedado obsoletos, deben revisarse para reflejar los impactos esperados de la crisis;
- Los flujos de efectivo del ejercicio actual, utilizados en el cálculo del valor recuperable, deben ser consistentes con las estimaciones de flujos de efectivo a corto plazo establecidas para gestionar el riesgo de liquidez;
- Si se espera que los impactos económicos de la crisis perduren a largo plazo, deberán incluirse en los planes de negocio revisados y reflejarse en el cálculo del valor terminal.

En la práctica, teniendo en cuenta el impacto de la COVID-19, los planes de negocio deben incorporar hipótesis sobre la duración de la crisis y la curva de recuperación, las condiciones del activo de uso a corto plazo, las medidas de apoyo gubernamental, los cambios en las perspectivas de crecimiento a largo plazo, etc. La determinación de estas hipótesis debe confiar, al máximo posible, en las fuentes de información externas disponibles.

Las incertidumbres significativas sobre la duración y gravedad de los impactos de la crisis, o sus efectos a mayor plazo sobre el rendimiento de una entidad, complican la preparación de las estimaciones necesarias para calcular el valor en uso. Para aliviar esta situación, en la medida que la entidad tenga capacidad para hacerlo, un enfoque más adecuado sería desarrollar múltiples escenarios, ponderados por su probabilidad de ocurrencia. Si el valor en uso se basa en un único escenario de flujos de efectivo, puede ser necesario ajustar la tasa de descuento, aplicando una prima de riesgo que refleje las incertidumbres de las estimaciones de los flujos de efectivo.

Con este fondo de incertidumbres significativas, deberá revelarse información explícita y apropiada sobre las pruebas de deterioro. En particular, se deben describir las hipótesis claves aplicadas en las estimaciones de los flujos de efectivo, incluyendo aquéllas específicamente debidas a la crisis de la COVID-19, y las pruebas de sensibilidad deberían tener en cuenta una nueva magnitud en los cambios razonablemente posibles en las hipótesis. Se debe tener en cuenta que las hipótesis claves no se limitan a la tasa de descuento y la tasa de crecimiento a perpetuidad en el cálculo del valor terminal, sino que también incluyen las hipótesis subyacentes al plan de negocio durante el periodo de estimación.

La información a revelar incluye la naturaleza y la fuente de las hipótesis, una explicación de los cambios en estas hipótesis que han ocurrido desde el final del último periodo de emisión de información, la sensibilidad a las hipótesis claves y la magnitud de los cambios razonablemente posibles en estas hipótesis, así como las hipótesis claves que reducirían el valor en uso hasta el valor contable.

Si los indicios de deterioro conllevan realizar pruebas de deterioro a efectos de los estados financieros intermedios, se deberá revelar la información anterior. El hecho de que los estados financieros intermedios sean estados financieros condensados, de acuerdo con la NIC 34, no exige a los preparadores de proporcionar información completa sobre las pruebas de deterioro.

Finalmente, no debemos olvidarnos de que el deterioro del fondo de comercio reconocido en los estados financieros intermedios no puede revertirse al final del siguiente periodo anual de emisión de información, incluso aunque haya habido una mejora significativa. Sin embargo, los deterioros que afectan al inmovilizado tangible o intangible, sea o no amortizable, son reversibles si las estimaciones mejoran.

2. Ayudas estatales para medidas de trabajo temporal

Como indicamos en nuestro suplemento anterior, dada la amplia gama de medidas gubernamentales, el primer desafío para las entidades que reciben apoyo estatal es determinar qué NIIF es aplicable. Esto es porque, hasta la fecha, las medidas pueden incluir:

- Ampliación significativa de las fechas límite de pago de impuestos y aportaciones sociales;
- Exenciones directas de impuestos (impuesto sobre sociedades, etc.);
- Préstamos con el aval del Estado;
- Reconocimiento de las circunstancias que constituyen fuerza mayor, resultando en la no aplicación de sanciones por retraso, en el caso de contratos de cliente con el Estado;
- Implementación de medidas de trabajo temporal;
- Bajas por enfermedad y por cuidado de niños.

Por tanto, es necesario realizar un análisis caso a caso para determinar qué norma aplicar: la NIC 20 sobre subvenciones, la NIC 19 sobre retribuciones a los empleados, la NIIF 15 sobre reconocimiento de ingresos, la NIC 12 sobre impuesto sobre las ganancias, etc.

En el caso de las medidas de trabajo temporal, ha habido dudas sobre si aplicar la NIC 20 o la NIC 19.

La aplicación de la NIC 20 está justificada si una entidad actúa por su cuenta y recibe ayudas directas del Estado para pagar los salarios debidos en un contrato laboral. En la práctica, si el Estado comprobare si se cumplen las condiciones de elegibilidad, la entidad deberá reembolsar los importes incorrectamente recibidos. Sin embargo, la aplicación de la NIC 19 es adecuada si la entidad abona un ingreso de sustitución al empleado en nombre del Estado, que reembolsará el dinero abonado. En otras palabras, la empresa actúa aquí como agente del Estado y no recibe las subvenciones por cuenta propia.

En la práctica, se pueden clasificar de diferente manera subvenciones similares pagadas en diferentes países. La conclusión depende de un análisis legal de las medidas de trabajo temporal introducidas en cada país.

Si se aplica la NIC 20 o la NIC 19, esto no debería afectar el hecho que da origen a la obligación de reconocimiento de la ayuda otorgada por el Estado. En ambos casos, se entiende como la fecha en la que se reconocen los salarios compensados (siempre y cuando, en el caso de la NIC 20, haya una seguridad razonable de que la entidad vaya a cumplir las correspondientes condiciones y se vayan a recibir las subvenciones).

Sin embargo, la presentación en la cuenta de resultados del periodo dependerá de la norma aplicable. Si la asistencia recibida está cubierta por la NIC 19, se deberá registrar deduciendo los gastos de personal. Si es aplicable la NIC 20, la asistencia recibida del Estado se presentará en línea con la política contable previamente adoptada (en su caso) para otras subvenciones relacionadas con ingresos. En la práctica, el importe se puede presentar en 'otros ingresos' o deduciendo los gastos de personal.

Si las subvenciones recibidas del Estado son significativas, se revelará la información adecuada en ambos casos.

3. Presentación de la cuenta de resultados del periodo

En la edición anterior de este suplemento, mencionamos el hecho de que algunas empresas del sector industrial y de servicios, afectadas por la COVID-19, han expresado su deseo de reflejar estos impactos de forma separada en la cuenta de resultados.

En el suplemento anterior, y tal como indicamos en la sección 'Destacados - Europa' del presente suplemento, la ESMA ha aclarado que las Medidas Alternativas de Rendimiento deben ser consistentes a lo largo del tiempo (por ejemplo, ganancias recurrentes de explotación, si se presentan en la cuenta de resultados del ejercicio y fuera de los estados financieros NIIF por requerimientos de comunicación financiera, ya que la NIC 1 no requiere este subtotal).

En particular, la ESMA recomienda ser cauto a la hora de ajustar medidas existentes o de introducir nuevas medidas para describir el impacto de la COVID-19 en el rendimiento financiero y los flujos de efectivo. Las entidades deben asegurarse de que estas medidas nuevas o ajustadas presentan el rendimiento de forma transparente y razonable, y no den un mensaje erróneo a los mercados.

Dicho lo anterior, y a efectos prácticos, la ESMA considera que es muy poco probable que sea útil introducir medidas alternativas de rendimiento de la "COVID-19", porque:

- La COVID-19 tiene un impacto generalizado sobre todo el rendimiento financiero;
- Identificar los impactos de la COVID-19 en una medida no proporciona información fiable y útil al mercado y puede distorsionar la comprensión del rendimiento y la situación financiera del emisor.

Por tanto, la ESMA recomienda, en lugar de modificar las medidas alternativas de rendimiento/ subtotales de la cuenta de resultados del periodo, revelar información en las notas. Esta información deberá tomar la siguiente forma:

- información narrativa que explique los impactos observados y esperados de la pandemia sobre las operaciones y el rendimiento, el grado de incertidumbre y las medidas tomadas; y
- información, en su caso, del impacto de la pandemia sobre las estimaciones e hipótesis aplicadas, en particular en relación con las pruebas de deterioro.

Puntos claves

- Se siguen debatiendo varios temas contables derivados de la COVID-19. Las opiniones incluidas en este suplemento representan las opiniones preliminares de Mazars.
- Pruebas de deterioro de activos a largo plazo:
 - Para muchas entidades, la COVID-19 ha conllevado situaciones que indican que puede existir un deterioro, requiriendo una prueba de deterioro al preparar los estados financieros intermedios de 2020.
 - El actual grado de incertidumbre sobre las estimaciones de la actividad empresarial no exige de realizar las pruebas de deterioro. Las incertidumbres se pueden reflejar mediante múltiples escenarios ponderados o ajustando la tasa de descuento.
 - La información a incluir en las notas será esencial. En particular, se deberá proporcionar información de las hipótesis claves y pruebas de sensibilidad.
- Ayudas estatales para medidas de trabajo temporal:
 - Se registran aplicando la NIC 20 *Subvenciones* o la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, en función de si la entidad actúa por cuenta propia o como agente del Estado.
- Presentación de la cuenta de resultados del periodo:
 - La actualización de la ESMA de las preguntas y respuestas sobre sus Directrices sobre Medidas Alternativas de Rendimiento, abordando específicamente el impacto de la COVID-19, es una importante contribución a tener en cuenta al considerar qué puede ser posible o no, para presentar los impactos de la crisis en la cuenta de resultados y, en general, en la comunicación financiera.
 - En la práctica, la ESMA recomienda revelar información en las notas, mejor que modificar las medidas alternativas de rendimiento o los subtotales en la cuenta de resultados.

Este suplemento de Beyond the GAAP es publicado 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. La redacción de la presente edición se completó el 3 de junio de 2020
© MAZARS – Mayo de 2020 – Todos los derechos reservados