



Noticias NIIF

Mediciones de rendimiento alternativas – bajo el escrutinio de los reguladores

En este número:

1 Mediciones de rendimiento alternativas

Lo que debe y no debe hacer.

3 Definición de un negocio

¿Qué cambiará?

5 Recordatorios sobre información interina

7 Enmiendas a la NIIF 2

¿Qué cambiará para la contabilización de pagos basados en acciones?

8 Recién salido de la imprenta

Contratos de seguros. Participaciones previamente mantenidas.

Marco Conceptual.

Impuestos sobre la renta.

9 Laboratorio de arrendamientos

Impacto sobre sistemas y procesos.

10 Rechazos del CI

NIC 21

13 Anexo

Alerta 'Brexit'

Las empresas que utilizan las mediciones de rendimiento alternativas deben entender la nueva guía emitida por la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM) y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV), así como las enmiendas aplicables a la NIC 1. Annette Malsch, de Servicios de consultoría contable, resume lo que se debe y no se debe hacer, y agrega algunos ejemplos prácticos.

Las empresas europeas que preparan informes anuales o interinos a partir del 30 de junio del año 2016 deberán aplicar las últimas enmiendas a la NIC 1. Estas aclaran la guía en torno a los subtotales adicionales en los estados financieros.

Sin embargo, la mayoría de las empresas revelan no sólo las medidas basadas en los PCGA, sino también las cifras ajustadas – mediciones de rendimiento alternativas. Muchos inversores y otros usuarios de los informes financieros encuentran útiles las mediciones de rendimiento alternativas, pero desearían una mayor transparencia sobre la información revelada. Las empresas deben considerar las “[Directrices de la AEVM sobre las mediciones de rendimiento alternativas](#)” y la “[Declaración sobre las Medidas Financieras que no se ajustan a los PCGA](#)” de la OICV, recientemente publicadas.

Una medición de rendimientos alternativos es “una medición financiera de los rendimientos históricos o futuros, la situación financiera o los flujos de efectivo, distinto a una medición financiera definida o especificada en el marco de información financiera aplicable”.

Enmiendas a la NIC 1

Las aclaraciones desarrolladas como parte de la *Iniciativa de Revelación* están diseñadas para alentar a las entidades a que apliquen el criterio profesional y mejoren la efectividad de la presentación y revelación en los informes financieros. Deberán presentarse líneas, partidas y subtotales adicionales cuando tal presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad. Esta enmienda aclara el

criterio requerido y reconoce que no es práctico para el IASB desarrollar una lista integral de los elementos de línea que son relevantes para la comprensión de un usuario de los estados financieros de diversas industrias.

Puede que las partidas o subtotales adicionales que están etiquetados debidamente y que no contradicen las medidas que se definen en las NIIF no se consideren mediciones de rendimiento alternativas. No obstante, cuando se revela una medición de rendimiento que no sea un subtotal, y que dicha medición es selectiva en los ingresos y gastos incluidos sobre una base no reconocida comúnmente en las NIIF, es probable que se considere como una medición de rendimiento alternativa.

Guía de la OICV

La guía de la OICV se aplica a cualquier medición de rendimiento alternativa que un emisor revele fuera de los estados financieros, tales como comunicados de prensa, discusión y análisis de la gerencia, revisión operativa y financiera, o cualquier documento de revelación presentado ante los reguladores de valores y las bolsas de valores.

La información financiera proporcionada en los estados financieros se excluye explícitamente del alcance de la declaración de la OICV. Sin embargo, esto no quiere decir que todo aplica en cuanto a las mediciones de rendimiento alternativas en los estados financieros debido a los requerimientos de la NIC 1. Una empresa que presenta una medición de rendimiento alternativa en la discusión y análisis de la gerencia y en los estados financieros primarios debe cumplir con las guías de la OICV y la NIC 1.



Se espera que los reguladores se enfoquen en las mediciones de rendimiento alternativas en sus revisiones sobre la elaboración de informes corporativos después del 1 de julio de 2016.

Guías

La OICV define una medición de rendimiento alternativa (o medida financiera que no se ajusta a los PCGA) como una medida numérica del rendimiento financiero actual, histórico o futuro de un emisor, su situación financiera o el flujo de efectivo que no es una medición de PCGA. Los requisitos para los emisores son los siguientes:

- Definir las mediciones de rendimiento alternativas de una manera clara y darles clasificaciones significativas, de tal manera que se distingan de las medidas basadas en los PCGA.
- Explicar el motivo de la presentación de la medición de rendimiento alternativa, incluyendo una explicación de su utilidad para los inversionistas y para qué fines adicionales podría la gerencia utilizar la medición.
- No usar las mediciones de rendimiento alternativas para evitar la presentación de información adversa al mercado.
- No mostrar las mediciones de rendimiento alternativas más prominentes que las medidas según los PCGA, ni confundir ni ocultar la presentación de las medidas según los PCGA.
- Conciliar las mediciones de rendimiento alternativas con la medida según los PCGA más directamente conciliable en los estados financieros, y explicar los ajustes.
- Presentar las mediciones de rendimiento alternativas con información comparativa.
- Presentar las mediciones de rendimiento alternativas de manera consistente a través del tiempo, y explicar los cambios realizados y la razón para hacerlos.
- Las partidas tales como los costos de reestructuración o pérdidas por deterioro no deben ser descritas como no recurrentes, poco frecuentes o inusuales y sin explicación suficiente, dado que en la mayoría de los casos es probable que se repitan en un futuro previsible o hayan afectado a la entidad en el pasado reciente.
- La información que los emisores facilitan con respecto a las mediciones de rendimiento alternativas debe ser de fácil acceso a los usuarios de la información financiera.

La guía de la OICV es muy similar a la emitida por la AEVM.

Ejemplos

Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de la orientación de la OICV y la AEVM al uso de las mediciones de rendimiento alternativas en los estados financieros.

Clasificaciones / comparativas

Caso 1: Una empresa presenta en su estado de resultados la “ganancia operativa” y “ganancia normalizada”; esta última contiene la amortización de los intangibles, deterioro de la plusvalía, los gastos por pagos basados en acciones y descartes de inventarios.

Es poco probable que la presentación de la “ganancia normalizada” sea aceptable. La “ganancia” debe representar a todas las actividades que son normalmente consideradas como “operativas.” La exclusión de las partidas antes mencionadas podría ser engañosa y podría poner en peligro la comparabilidad del estado de resultados, ya que partidas de naturaleza operativa fueron excluidas de los resultados de las actividades de operación.

Los preparadores deben pensar en cómo esto podría afectar a las prácticas pasadas.

Caso 2: Una empresa presenta su estado de resultados al 30 de junio de 2016 (versión reducida de manera significativa) de la siguiente manera:

| | Antes de gastos de reestructuración (k€) | Gastos de reestructuración (k€) | Total (k€) |
|----------------------------|--|---------------------------------|--------------|
| Ingresos | 2,000 | - | 2,000 |
| Costo de ventas | 400 | 200 | 600 |
| Beneficio bruto | 1,600 | 200 | 1,400 |
| Otros ingresos | 100 | - | 100 |
| Beneficio operativo | 1,700 | 200 | 1,500 |

Un formato de columnas múltiples del estado de resultados es aceptable, ya que facilita una mejor comprensión de lo que la administración considera son los resultados operativos, excluyendo las partidas excepcionales, tales como los gastos de reestructuración.

Sin embargo, se requeriría una presentación correspondiente para el período comparativo presentado. Si cada período contiene gastos de reestructuración similares, la administración debe considerar si estos son realmente excepcionales.

Explicar el uso

La empresa que presenta el formato de columnas múltiples del estado de resultados en el caso 2

anterior podría utilizar la siguiente explicación en las notas:

“La empresa ha adoptado una presentación columnar para su estado consolidado de resultados con el fin de identificar por separado los resultados de las actividades de reestructuración, ya que los directores consideran que esto da una mejor visión de los resultados subyacentes del negocio en curso. La reestructuración es un evento único, que no se espera que se repita. La compañía ha adoptado una política de revelar por separado en el cuerpo de su estado consolidado de resultados, dentro de la columna titulada “gastos de reestructuración”, el efecto de cualquiera de los

componentes del rendimiento financiero con respecto a las actividades de reestructuración para las que los directores consideran que la revelación separada podría ayudar a una mejor comprensión de los resultados financieros logrados”.

Próximos pasos

Las mediciones que no se hagan bajo los PCGA, especialmente las mediciones de rendimiento, siguen siendo un tema candente para los reguladores, inversionistas y empresas. Las empresas deben tener en cuenta la guía de la AEV y la OICV en la presentación de las mediciones de rendimiento alternativas.

¿Qué es un negocio?

¿Es difícil de aplicar la definición actual de un negocio? El IASB ha propuesto algunas aclaraciones. Tatiana Geykhman de Servicios de Consultoría Contable, explica los cambios propuestos.



El IASB ha propuesto aclaraciones a la definición de un negocio en la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*.

La definición de un negocio afecta a la contabilidad no sólo para las adquisiciones, sino también para los descartes, la consolidación y otras áreas.

¿Por qué cambiar los requisitos existentes?

Las modificaciones propuestas resultaron de la revisión posterior a la implementación de la NIIF 3. Los encuestados indicaron que era difícil aplicar la definición actual de la siguiente manera:

- Es complejo evaluar la relevancia de los procesos adquiridos y la importancia de los procesos que faltan;
- Poca o ninguna guía respecto de una adquirida que no era un negocio;
- “Capaz de ser dirigido como un negocio” no se consideró útil;
- La guía no estaba clara cuando la adquirida no generaba ingresos;
- Las NIIF no definen el término “participante en el mercado” y el mismo grupo podría o no ser considerado como un negocio por diferentes participantes en el mercado.

¿Qué va a cambiar?

Se espera que las enmiendas aclaren si una transacción se clasifica como una combinación de negocios o como una compra de activos.

Requerimientos mínimos

Un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir un insumo y un proceso sustantivo que en conjunto tiene la capacidad de contribuir a la creación de bienes o servicios y ser considerado un negocio.

¿Se adquirió un proceso sustantivo?

Las enmiendas propuestas proporcionan un marco para evaluar si un proceso sustantivo fue adquirido. Hay dos conjuntos diferentes de criterios a tener en cuenta, dependiendo de si las actividades y los activos adquiridos tienen bienes o servicios.

Un conjunto adquirido de actividades y activos que aún no tiene bienes o servicios solo es un negocio si contiene una fuerza laboral organizada capaz de realizar un proceso sustantivo adquirido. El proceso sustantivo adquirido debe ser fundamental para la capacidad de convertir otros insumos (entradas) adquiridos en bienes o servicios (salidas). El impacto de los procesos secundarios menores no es crítico.

Cuando los bienes y servicios están presentes, el conjunto adquirido es un negocio si existe:

- Un proceso único o escaso, o el proceso no puede ser fácilmente reemplazado, o

- Una fuerza laboral organizada capaz de realizar un proceso sustantivo adquirido.

Un contrato adquirido no es un proceso sustantivo en sí, sino que podría ser la base para el acceso a una fuerza laboral organizada.

Ya no es necesaria la capacidad de reemplazar los elementos que faltan

Se elimina el requisito de que un conjunto adquirido es un negocio si los participantes en el mercado pueden reemplazar los elementos que faltan y seguir produciendo bienes o servicios (salidas).

Definición de salidas se estrecha

La definición propuesta de salida es “*el resultado de las entradas y procesos aplicados a aquellas entradas que proporcionan bienes o servicios a los clientes, ingresos por inversiones (como dividendos o intereses) u otros ingresos*”. Se elimina la referencia a la capacidad de reducir los costos. La definición propuesta de salidas se centra en los bienes y servicios prestados a los clientes.

Concentración de la orientación del valor razonable

Un conjunto adquirido no se considera un negocio si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo o grupo de activos identificables.

Ejemplos ilustrativos

Se agregan ejemplos para ilustrar la interpretación de los requerimientos.

¿Por qué es importante?

Las modificaciones propuestas probablemente darán lugar a que más adquisiciones se clasifiquen como adquisiciones de activos. Es probable que esto afecte a todas las industrias, sobre todo a bienes raíces, la industria farmacéutica, de petróleo y gas.

Convergencia

Los requerimientos a las combinaciones de negocios en las NIIF convergen sustancialmente con los de los US - GAAP. Los comentarios recibidos por el FASB sobre una revisión posterior a la implementación reflejaron dificultades similares en la aplicación de la definición existente de un negocio. El FASB emitió una propuesta para revisar la definición de un negocio en noviembre de 2015. Las enmiendas propuestas por ambos Consejos se basan en conclusiones tentativas que en gran medida son convergentes, aunque hay pequeñas diferencias en la forma en que están redactadas las enmiendas.

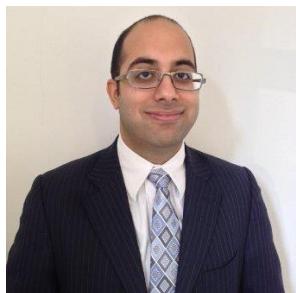
¿Qué sigue?

El período de comentarios sobre las enmiendas propuestas dura hasta el 31 de octubre de 2016.

¿Ha visto los últimos [blogs de PwC sobre las NIIF](#)?

Saad Siddique y Anna Schweizer [discuten el tratamiento contable del impuesto sobre la renta](#)

Jessica Taurae [discute el impacto de los resultados del referéndum de la UE sobre los informes financieros](#)



Diez recordatorios para la elaboración de información interina*

La temporada de informes interinos ha llegado para muchos. Saad Siddique, de Servicios de Consultoría Contable, resume los elementos clave a considerar para los estados financieros interinos de 2016.

Impacto del referéndum del Reino Unido sobre su continuidad en la UE

El Reino Unido ha votado por salir de la UE (Brexit) el 23 de junio de 2016. Es probable que esta decisión afecte tanto a las empresas del Reino Unido como las que inviertan o trabajen en el Reino Unido. Hay una serie de cuestiones respecto a la información financiera a considerar:

- NIIF 7 Revelaciones de riesgo relativas a los instrumentos financieros.
- NIC 1 Revelaciones alrededor de incertidumbre y sensibilidad.
- NIC 36 Evaluaciones de deterioro – ¿es el Brexit un desencadenador de deterioro?
- NIC 19 Es probable que los activos en planes hayan disminuido en valor

Desencadenadores y revisiones de deterioro

La economía mundial sigue enfrentándose a la incertidumbre o volatilidad que surge de una serie de eventos tales como; por citar sólo algunos: la caída de los precios del petróleo y materias primas y la reducción de la demanda de China. Algunos de estos eventos pueden haber estado presentes en la fecha del balance general interino, y por lo tanto se les debe considerar al hacer proyecciones o pronósticos con miras al futuro. Las revisiones de deterioro y las evaluaciones de negocio en marcha dependen en gran medida de los flujos de efectivo futuros. Las empresas deben evaluar si esos flujos de efectivo siguen siendo alcanzables y razonables en vista de las incertidumbres en el mercado, ya que esta es un área clave de enfoque del regulador y auditor.

Combinaciones de negocios en el período

La elaboración de información interina generalmente se condensa, sin embargo, uno de los principales requerimientos de la NIC 34 es asegurar que los eventos y transacciones importantes se revelen para que los usuarios sean conscientes de los cambios más importantes. Para cualquier combinación de negocios en el período, todos los requerimientos de revelación de la NIIF 3 deben ser incluidos en la información interina. Además, si ha habido adquisiciones después de la fecha de presentación, pero antes de la emisión de los estados financieros interinos, todavía hay una serie de revelaciones que se requieren, las cuales a menudo se omiten.

Enmiendas y normas que han entrado en vigencia recientemente

La elaboración de información interina es a menudo la primera vez en que las normas y enmiendas que han entrado en vigencia recientemente afectan a los estados financieros. Por lo tanto, es importante que la información interina incluya el impacto de adoptar tales cambios. Para los períodos que comienzan a partir del 1 enero de 2016, las entidades tendrán que aplicar todas las mejoras anuales pertinentes de 2012 a 2014. Para más detalles lea las enmiendas a NIC 1, resultantes de la iniciativa de revelación.

Estacionalidad o carácter cíclico

Algunas empresas tienen flujos de efectivo e ingresos que son estacionales o cíclicos, a menudo en las industrias que son dependientes del clima o de áreas como el comercio minorista, que tienen períodos altos. La NIC 34 requiere que el comentario sobre el carácter estacional o cíclico de las operaciones se incluya en la información financiera interina. Este requerimiento no es siempre una prioridad de la gerencia, pero sí ayuda a los usuarios a obtener una mejor comprensión de la naturaleza del negocio.

*y las entidades con ejercicios que terminan en 2016

Revelaciones de instrumentos financieros

Otra omisión común en la información financiera interina son los distintos tipos de revelaciones de instrumentos financieros de la NIIF 7 y NIIF 13, requeridas por la NIC 34 párrafo 16 A (j). Estos incluyen detalles sobre las mediciones a valor razonable de nivel 3, así como el efecto sobre los resultados del período, la metodología de valoración y los insumos. Otras revelaciones incluyen las transferencias entre niveles de valor razonable, así como las comparaciones entre los valores razonables y los valores en libros.

Presentación y clasificación en los estados de flujo de efectivo

Los estados de flujos de efectivo siguen siendo un motivo de preocupación para los reguladores debido a los errores recurrentes que surgen. La clasificación de una partida como una actividad de operación, financiación o inversión puede requerir criterio. Algunos ejemplos de errores frecuentes incluyen:

- Las compras de acciones propias clasificadas como una actividad de inversión en lugar de una actividad de financiación;
- Los costos de transacción incurridos en una combinación de negocios calificados como de inversión en lugar de operación;
- Los préstamos a partes relacionadas clasificados como de financiación en lugar de inversión; y
- Las partidas no monetarias que se incluyen en el estado de flujos de efectivo de forma incorrecta también siguen siendo un problema.

Cálculo interino de impuestos

El cálculo de impuestos para la información intermedia se basa en las tasas impositivas esperadas para el año completo después de presupuestar los resultados, reclamos, créditos y reducciones. Dicha tasa calculada luego se aplica a los resultados interinos. Sin embargo, cuando se determina la tasa impositiva esperada a fin de año, toda ley de impuestos o tasas que no han de ser promulgadas a la fecha del balance interino (incluso si estarán durante el resto del período) no deben ser tomadas en consideración.

Iniciativa de revelación

La enmienda a la NIC 1 para la Iniciativa de Revelación del IASB ahora está vigente. Los principales cambios incluyen:

- Materialidad – la información no debe ser sobreagregada o desagregada de manera que se confunda;
- Subtotales – la guía ahora permite explícitamente los subtotales como la utilidad operativa o la utilidad antes de intereses e impuestos. Otros subtotales pueden ser incluidos siempre que se compongan de partidas según las NIIF, y clasificados apropiadamente sin prominencia indebida.
- Notas – la NIC 1 da una guía más clara sobre las notas a los estados financieros. No hay un orden prescrito para las notas que se presentan. La administración debe asegurarse de que la presentación sea comprensible y comparable.

Operaciones de venta y subarrendamiento

A medida que las entidades buscan obtener financiación de maneras distintas, hay un aumento de los acuerdos de venta y subarrendamientos. Es importante tener en cuenta el fondo de tales transacciones. Puede haber condiciones que indican que estos son, en efecto, préstamos garantizados en lugar de arrendamientos. Si la mayoría de los riesgos y beneficios del activo no se han transferido con la "venta", esto podría ser un préstamo.



Modificaciones a la NIIF 2

¿Está buscando comprender las nuevas modificaciones a la NIIF 2? He aquí un breve resumen de los principales cambios. Ernesto Méndez, de Servicios de Consultoría Contable, los explica en breve.

El IASB emitió modificaciones a la NIIF 2 el 20 de junio de 2016. Las modificaciones proporcionan una orientación adicional sobre la contabilización de los pagos basados en acciones liquidadas en efectivo y agregan una excepción que proporciona la contabilización de transacciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio donde la liquidación de los incentivos con pagos basados en acciones se divide entre los instrumentos de patrimonio emitidos al empleado y un pago en efectivo a las autoridades fiscales.

Medición de los pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

Aunque la NIIF 2 se refiere a “valor razonable”, los pagos basados en acciones están fuera del alcance de la NIIF 13 *Medición del valor razonable*. La NIIF 2 proporciona orientación sobre la medición de las concesiones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio que hace claro por qué el “valor razonable en la fecha de concesión” no está de acuerdo con la NIIF 13. Sin embargo, antes de estas modificaciones había una práctica divergente en la medición de los pasivos para las concesiones liquidadas en efectivo.

La modificación aclara que el valor razonable de una concesión liquidada en efectivo se determina sobre una breve consistencia con aquella utilizada para los instrumentos de patrimonio liquidadas. Es decir, las condiciones de rendimiento basadas en el mercado y las condiciones no determinantes de la irrevocabilidad (o consolidación) se reflejan en el “valor razonable”, pero las condiciones de rendimiento ajenas de mercado y las condiciones de servicio se reflejan en la estimación del número de concesiones que se espera convertir en un derecho irrevocable.

Modificación de las concesiones liquidadas en efectivo

La NIIF 2 no incluye guía sobre cómo contabilizar una modificación de liquidadas en efectivo a liquidadas mediante instrumentos de patrimonio.

La contabilización de la modificación de las compensaciones liquidadas en efectivo y las compensaciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio es muy diferente. Esto significa que cuando una modificación cambia, tanto la clasificación como el valor de una compensación, el resultado sería diferente

dependiendo del orden en que se aplican los cambios.

La enmienda requiere que el pasivo sea rectificado para cualquier cambio en el valor a través del estado de resultados antes de reclasificar el pasivo acumulado al patrimonio. El gasto tras la modificación se basa entonces en el valor razonable a la fecha de modificación, de la misma manera como el gasto para una compensación que siempre se ha liquidado mediante instrumentos de patrimonio se basa en el valor razonable a la fecha de concesión.

Compensaciones con características de liquidación neta

En muchos territorios se requiere que un empleador retenga el impuesto al liquidar una compensación de pagos basados en acciones y pague el impuesto en nombre del empleado. La NIIF 2 podría bifurcar tal compensación en un componente liquidado en efectivo para el pago de impuestos, y un componente liquidado mediante instrumentos de patrimonio por las acciones netas emitidas al empleado. La enmienda añade una excepción que requiere que la compensación sea tratada como liquidada mediante instrumentos de patrimonio en su totalidad. El pago en efectivo a las autoridades fiscales es tratado como si fuera parte de una liquidación mediante instrumentos de patrimonio. La excepción no se aplicaría a cualquier instrumento de patrimonio que la entidad retiene en exceso de la obligación fiscal.

El pago en efectivo a las autoridades fiscales podría ser mucho mayor que el gasto que ha sido reconocido por el pago basado en acciones. La enmienda indica que la entidad debe revelar una estimación del monto que se espera pagar a las autoridades fiscales en relación con la obligación de retención de impuestos, en donde es necesario informar a los usuarios acerca de los flujos de efectivo futuros.

No hay impacto en el estado de resultados en la transición como resultado de cualquier reclasificación del pasivo al patrimonio en cuanto a las “compensaciones liquidadas netas”; el pasivo reconocido se reclasifica al patrimonio sin ningún ajuste.

Próximos pasos

Las modificaciones entran en vigor a partir del 1 de enero de 2018, con adopción anticipada permitida. Las disposiciones transitorias en vigencia especifican que las enmiendas se

aplican a las compensaciones que no se liquidan en la fecha de primera aplicación o a las modificaciones que se producen después de la fecha de primera aplicación, sin reexpresión de los períodos anteriores.

Las enmiendas se pueden aplicar con carácter retroactivo, siempre que esto sea posible sin retrospección y el tratamiento retroactivo se aplique a todas las enmiendas.

Recién salido de la imprenta

Contratos de seguros

El IASB discutió cuestiones derivadas de la elaboración de la próxima norma.

El nivel de agregación para la medición del margen de servicios contractuales: El objetivo será que el margen de servicios contractuales al final de un período de información represente la ganancia para los futuros servicios que deben proporcionar a un grupo de contratos.

Cambios en el valor en libros del margen de servicios contractuales para los contratos de seguros sin características de participación directa: El Consejo tentativamente decidió revisar la guía sobre los cambios en los flujos de efectivo derivados del contrato, que se relacionan con el servicio futuro (ajustando el margen de

Participaciones previamente mantenidas

El IASB ha publicado enmiendas propuestas a la NIIF 11. Las enmiendas tienen por objeto aclarar la contabilización de una transacción en la que una entidad obtiene el control conjunto o el control exclusivo de un negocio que es una operación conjunta.

- La obtención de control conjunto no es vista como una combinación de negocios realizada por etapas. De ello se desprende que la participación previamente mantenida en la operación conjunta no se mide nuevamente.

servicios contractuales) y el servicio actual y pasado (sin ajustar el margen de servicios contractuales).

Presentación y revelación: El IASB tentativamente se decidió por una serie de requerimientos de presentación relacionada con la agregación de los datos y los requerimientos de revelación.

Los contratos de reaseguros y el alcance del enfoque de cuota variable: El Consejo tentativamente decidió que una entidad no debe aplicar el enfoque de cuota variable a los contratos de reaseguro emitidos o contratos de reaseguro mantenidos.

- Una transacción en la que una entidad obtiene el control de un negocio en el que tenía anteriormente el control conjunto es una combinación de negocios realizada por etapas. La participación previamente mantenida se vuelve a medir a su valor razonable.

Se espera que estas enmiendas cambien la práctica existente respecto de pasar de control conjunto a control exclusivo. Se reciben comentarios hasta el 31 de octubre de 2016.

NIC 12 Impuesto sobre la renta: Presentación de las consecuencias fiscales derivadas de dividendos

El IASB discutió una recomendación del CI para aclarar las circunstancias bajo las que se aplican los requerimientos de presentación relativos a las consecuencias fiscales de impuesto sobre la renta derivadas de dividendos.

El Consejo acordó que una entidad debe aplicar los requerimientos de presentación a todas las

consecuencias fiscales de impuesto sobre la renta de los dividendos. El Consejo también tentativamente decidió incluir la modificación propuesta en el próximo ciclo de mejoras anuales (2015-2017).

Marco conceptual:

Las definiciones de ingresos y gastos.

El Consejo tentativamente decidió confirmar las definiciones de ingresos y gastos propuestas en el Proyecto de Norma.

Información sobre el rendimiento financiero

El Consejo tentativamente decidió que:

- El estado de resultados se describirá como la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad. Los ingresos y gastos deben ser incluidos en los resultados del período, a menos que la

relevancia o la presentación fiel proporcionada en los resultados del ejercicio puedan mejorar mediante la incorporación de un cambio en el valor actual de un activo o un pasivo en otros resultados integrales (ORI). Una decisión sobre la inclusión de los ingresos y gastos en ORI puede ser tomada solamente por el Consejo en el establecimiento de normas. Los ingresos y gastos incluidos en ORI deben reciclarse cuando esto signifique que aumenta la relevancia o la representación fiel de la información en los resultados para ese período. Sin embargo, no se pueden reciclar

si, por ejemplo, no existe una base clara para identificar el período en el que debe producirse el reciclaje o el monto que debe ser reciclado.

- El IASB también decidió tentativamente quitar el texto en el proyecto de normas referente a que la imposibilidad de identificar una base clara para el reciclaje pueda indicar que tales ingresos o gastos no deben ser incluidos en ORI.

El laboratorio de arrendamientos de PwC

Este mes, el profesor Lee Singh explora el mundo de sistemas y procesos con la ayuda de su asistente Alexander Woodford.

Hipótesis

Para los arrendatarios, la NIIF 16 es solo un cambio contable; no se requerirá cambios importantes en los sistemas o procesos.

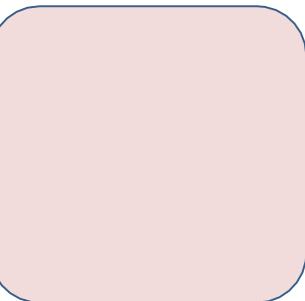
Pruebas y análisis

Hoy en día, muchas entidades podrían no requerir procesos o sistemas sólidos para la contabilidad de los contratos de arrendamientos, distintos de aquellos relativos a la clasificación inicial y la revelación.

La nueva norma cambiará esto por varias razones:

- Existe un mayor enfoque en la línea divisoria entre los arrendamientos y los contratos de servicio que requieren un juicio consistente cuando se considera la definición de un arrendamiento.
- El volumen de arrendamientos, y el número de puntos de datos necesarios para implementar la nueva norma, podría requerir sistemas de gestión de contratos.
- Se requerirá una nueva medición de los contratos de arrendamiento cuando se producen ciertos cambios en las estimaciones, o cuando los pagos de arrendamiento cambian debido a un índice o tasa.

Muchos arrendatarios actualmente utilizan hojas de cálculo para gestionar sus contratos de arrendamiento. Los sistemas de contabilización de arrendamientos existentes se basan en la NIC 17 y tendrán que ser modificados para dar cabida a la nueva norma. Los desarrolladores de programas informáticos (*software*) están trabajando en el diseño de sistemas para satisfacer plenamente las necesidades de esta nueva norma, pero varias de ellas aún no están en funcionamiento. Muchos sistemas también se enfocan solo en los arrendamientos de inmuebles o de equipo, pero no en ambos.



Además, la integración de nuevos sistemas con los sistemas de contabilidad existentes requerirá consideración.

Podría ser necesario diseñar los procesos y controles desde cero para garantizar la adecuada gestión y contabilización de todos los contratos de arrendamiento. Estos necesitan abordar la medición inicial y posterior, así como monitorear los eventos tanto dentro como fuera del control del arrendatario, que podrían desencadenar ajustes contables.

Conclusión

La nueva norma requerirá una mayor supervisión sobre la contabilización de arrendamientos y gestión de contratos debido a la sensibilidad entre los arrendamientos y los contratos de servicio, y sus principios de hacer nuevas mediciones. Los arrendatarios deben actuar ahora para mejorar los sistemas y procesos con el fin de estar preparados, ya que podría haber muchas cosas que hacer.

Aplicación práctica

Los arrendatarios también podrían querer utilizar la nueva norma como una oportunidad para mejorar sus sistemas y procesos. Esto es especialmente cierto para aquellos que

actualmente utilizan hojas de cálculo, ya que bajo la nueva norma estas podrían contener datos incompletos o no ser rentables, y podrían llevar a errores en los informes financieros.

Los arrendatarios también tendrán que identificar las lagunas de datos y deficiencias del sistema, y los cambios necesarios para los entornos informáticos de manera oportuna.

Rechazos del CINIIF en breve - NIC 21



María Opazo, de Servicios de Consultoría Contable, examina las implicaciones prácticas de los rechazos del CI relacionados con la NIC 21.

¿Buscando una respuesta? Tal vez ya fue abordada por los expertos.

El Comité de Interpretaciones (CI) considera regularmente hasta 20 temas en sus reuniones periódicas. Un porcentaje muy pequeño de los temas tratados se traduce en una interpretación. Muchos temas son rechazados; algunos terminan convirtiéndose en una mejora o en una enmienda de alcance limitado. Los temas no abordados en la agenda terminan como "rechazos del CINIIF", conocidos en el mercado de la contabilidad como "no es un CINIIF" o NIFRICs. Los NIFRICs están codificados (desde 2002) y se incluyen en el "libro verde" de las normas publicadas por el IASB a pesar de que técnicamente no tienen legitimación en la literatura oficial. Esta serie cubre lo que usted necesita saber acerca de los temas que han sido "rechazados" por el CI. Vamos norma por norma y continuamos con la NIC 21, conforme a lo que sigue.

La NIC 21 se aplica en la contabilización de las transacciones en moneda extranjera, a la conversión de pérdidas y ganancias, la situación financiera de las empresas extranjeras, la conversión de los resultados y la situación financiera de la entidad, a la moneda de presentación.

Los temas relacionados con la NIC 21 tienden a aparecer de vez en cuando en la agenda del CI. A lo largo de los años se han rechazado varios temas, algunos de los cuales explicamos más detalladamente en el siguiente artículo.

Tipos de cambio (abril de 2003)

El CI discutió cuál tipo de cambio debe ser utilizado cuando hay más de uno disponible. El CI acordó que la norma era clara: cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquel en el que los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado hubieran podido ser liquidados, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la valoración.

Determinación de la moneda funcional (marzo de 2010)

Una serie de indicadores primarios y secundarios debe ser considerada al identificar la moneda funcional de una entidad. Sin embargo, este principio provocó dificultades a la hora de considerar la importancia relativa dada a cada indicador para las entidades afectadas, en especial para las entidades de inversión.

El CI hizo hincapié en que los siguientes factores mencionados en la norma deben ser considerados de manera integral:

- El entorno económico principal en el que opera.
- La moneda que influye en los precios de venta.
- La moneda que influye en los costos de mano de obra y otros costos pertinentes.
- Otros factores, como la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación de la empresa, y la moneda en la que por lo general se mantengan los importes cobrados por las actividades de operación.

El CI concluyó que, dado que esta evaluación requiere la aplicación de un alto grado de juicio, la emisión de una interpretación no resolvería este asunto.

Amortizaciones de inversiones y reserva de conversión de moneda extranjera (septiembre 2010)

El CI discutió la guía sobre la reclasificación de la reserva de conversión de moneda extranjera (RCME) cuando se produce un reembolso de moneda extranjera. La reducción podría ser debido a una reducción en el porcentaje de participación en el patrimonio de un inversionista en la participada (reducción relativa) o una reducción absoluta en la inversión (por ejemplo, el pago de los préstamos "cuasi-capital" o la distribución de dividendos, lo que podría no tener

un impacto en el porcentaje de participación en el patrimonio proporcional).

El CI reconoció que las diferentes interpretaciones podrían conducir a la diversidad en la práctica. Sin embargo, se decidió no añadir el tema a su agenda por considerar que no se alcanzaría un consenso oportuno. El CI recomendó que el IASB examine este tema dentro de una amplia revisión de la NIC 21 como un elemento potencial para su agenda post-2011.

Nuestro punto de vista es que tanto el concepto relativo como el absoluto de la reducción en la participación pueden conducir a la enajenación parcial. Existe la opción de política (relativa, absoluta o ambos conceptos) y debe aplicarse de manera coherente.

Restricciones cambiarias y la hiperinflación (noviembre de 2014)

Debido al entorno económico en Venezuela (estrictos controles de divisas en combinación con varios tipos de cambio oficiales que pueden no reflejar completamente la tasa local de hiperinflación), el CI recibió una consulta sobre las siguientes cuestiones relativas a las empresas que tienen inversiones o filiales en ese país:

- ¿Cuál tipo de cambio debe ser utilizado para traducir la inversión neta de una entidad en el negocio en el extranjero cuando hay varios tipos de cambio disponibles?
- ¿Cuál tipo debe ser utilizado bajo una falta de intercambiabilidad a más largo plazo?

En relación con la primera interrogante, el CI observó que la práctica predominante es aplicar el principio de la NIC 21: el tipo de cambio que debe utilizarse es aquel en el que los flujos futuros de efectivo o el saldo en el que hubieran podido ser liquidados, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de valoración. En cuanto a la segunda pregunta, el CI observó que la falta de intercambiabilidad a más largo plazo no está abordada por la orientación de la NIC 21. Sin embargo, dado que abordar este tema requiere de un proyecto más amplio, el CI rechazó el tema.

Identificaron, sin embargo, los siguientes requerimientos de revelación contenidos en la NIC 1 y la NIIF 12 que son aplicables cuando el impacto de los tipos de cambio es significativo para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad:

- Las revelaciones de las políticas y criterios contables importantes,
- Las revelaciones de las fuentes de incertidumbre en la estimación que tienen un riesgo significativo de dar lugar a un ajuste material dentro del próximo ejercicio, y
- Las revelaciones acerca de la naturaleza y el alcance de las restricciones significativas en la capacidad de una entidad para acceder o utilizar los activos y saldar las obligaciones.

Resumen de los rechazos de la NIC 21

| Tema | Conclusión en Resumen |
|---|--|
| Los efectos de los cambios en los tipos de cambio (abril de 2003) | Si se dispone de más de un tipo de cambio, la NIC 21 requiere que las entidades utilicen el tipo de cambio en el que los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo en el que hubieran podido ser liquidados, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la valoración. |
| Conversión de activos y pasivos a la fecha de la transacción (octubre de 2004) | El CI discutió si se debe conceder una excepción específica a los que adoptan las NIIF por primera vez para permitir que las entidades traduzcan todos los activos y pasivos al tipo de cambio de la fecha de transición, en lugar de aplicar el enfoque de la moneda funcional de la NIC 21. El CI acordó que la posición según la NIIF 1 y la NIC 21 era clara y que no había margen para una interpretación sobre este tema que proporcionara algún alivio. |
| Determinación de la moneda funcional de una compañía tenedora de inversiones (marzo de 2010) | El CI recibió una solicitud de orientación acerca de si se debe considerar el entorno económico subyacente de las filiales al determinar, en sus estados financieros separados, la moneda funcional de una compañía tenedora de inversiones. Se deben aplicar los indicadores mencionados en la norma de forma integral. Esta evaluación requiere un alto grado de criterio. |
| Amortizaciones de inversiones y reserva de conversión de moneda extranjera (septiembre de 2010) | El CI consideró que las diferentes interpretaciones podrían conducir a la diversidad en la práctica en la aplicación de la NIC 21, sobre la reclasificación de la reserva de conversión de moneda extranjera, cuando se produzca el reembolso de la inversión en un negocio en el extranjero. Sin embargo, el CI pensó que no sería capaz de llegar a un consenso sobre el tema de manera oportuna, y por lo tanto rechazó este tema. |
| Restricciones cambiarias y la hiperinflación. (noviembre de 2014) | El CI observó que la falta de intercambiabilidad a más largo plazo no está abordada por la orientación de la NIC 21, por lo que no es del todo claro cómo se aplica la NIC 21 en tales situaciones. Sin embargo, dado que abordar este tema podría requerir un proyecto más amplio, el CI decidió no incluir este tema en su agenda. |

Para ayuda sobre temas técnicos de NIIF en PwC Chile, puede contactar a:

Sergio Tubio

Socio

sergio.tubio@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400073

Héctor Cabrera

Socio

hector.cabrera@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400539

Silvina Peluso

Socio

silvina.peluso@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400073

Carolina Martínez

Senior Manager

carolina.martinez@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400393

María Esperanza Opazo

Gerente

maria.opazo@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400780

Marcela Yáñez Soto

Gerente

marcela.yanez.soto@cl.pwc.com

Tel: (56) 65 2277007-2277008

Mercedes Roa

Gerente

mercedes.roa@cl.pwc.com

Tel: Tel: (56) 29400581

Para mayor información también puede acceder a la siguiente página web:

www.pwc.com

La información en esta publicación no es una opinión formal, por lo que se recomienda asistencia profesional.

Anexo

Impacto del resultado del referéndum del Reino Unido en la información financiera

Asunto

Ahora que el Reino Unido ha votado por salir de la UE, habrá un período prolongado de negociaciones y muchos meses de incertidumbre a medida que sean resueltas las cuestiones políticas y legales y se perciba el impacto real de la salida. Transcurrirán por lo menos dos años, probablemente más tiempo, antes de que el Reino Unido en realidad salga de la UE.

Esta incertidumbre, inevitablemente, afectará a todas las empresas del Reino Unido y a aquellas que hacen negocios o invierten en el Reino Unido. Se ha producido un impacto inmediato

en los mercados financieros, tanto en el Reino Unido como en el extranjero, ya que la libra esterlina se ha debilitado significativamente frente a otras monedas, y los precios de las acciones han fluctuado en la medida en que los mercados reaccionen a la decisión.

Para las entidades que están reportando, ya sea los resultados de todo el año o resultados interinos a partir del 30 de junio, hay una necesidad de considerar una serie de cuestiones de contabilidad e información. El resumen que se presenta a continuación proporciona una visión general de algunos problemas potenciales y la guía pertinente según las NIIF.

Lectura y programación sobre Brexit

[**El blog de Elaboración de Información Corporativa de PwC: Brexit y la reforma de auditoría de la UE**](#)

[**La grabación de nuestra transmisión por Internet**](#)

[**Estrategias de crecimiento de las Pymes en un mundo post Brexit**](#)

[**El impacto en los servicios financieros**](#)

[**Las implicaciones económicas de Brexit**](#)

[**Consecuencias potenciales para la industria aeronáutica**](#)

[**Consecuencias potenciales para la industria energética**](#)

Impacto

Riesgo e incertidumbre

Si bien es imposible predecir el impacto en la economía en los años venideros, podría haber un deterioro significativo, asuntos relacionados con el negocio en marcha y/o de capital a considerar. Un impacto inmediato de los mercados de divisas volátiles es que los costos de importación al Reino Unido podrían aumentar, lo que podría ser relevante para los juicios de deterioro y de negocio en marcha. Las entidades en el Reino

Unido o las que comercian con el Reino Unido probablemente tendrán que reevaluar su perspectiva comercial una vez que exista una mayor claridad sobre el impacto de la decisión, ya que el impacto podría ser considerable.

Las revelaciones de riesgos (operativos y financieros), sin duda, tendrán que tomar en consideración la volatilidad de los mercados financieros. La NIIF 7 requiere que una empresa revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y alcance de los riesgos derivados de los

instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta en la fecha de presentación. [\[NIIF 7 párrafo 31\]](#). Esto incluye tanto revelación cuantitativa como cualitativa de los riesgos de mercado, crédito y liquidez, con la revelación de riesgo de mercado siendo desglosada en riesgo de tipo de interés, riesgo de tipo de cambio y otros riesgos de precio.

Los cálculos de sensibilidad y las revelaciones relacionadas también se verán afectados. La NIC 1 requiere la revelación acerca de la “sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad”, junto con una “Explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a los activos y pasivos, si la incertidumbre continúa sin resolverse. [\[NIC 1, párrafo 129\]](#). Estos dos requerimientos son claros en que los supuestos y cálculos de sensibilidad relacionados deben estar claramente revelados.

La NIC 34 tiene requerimientos de revelación adicionales para la elaboración de información financiera intermedia que deben ser considerados. Se requiere que una entidad revele los “cambios en las circunstancias económicas y de negocio que afectan al valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros de la entidad”. [\[NIC 34 15B\(h\)\]](#).

Pruebas de deterioro

Uno de los indicadores de deterioro de la NIC 36 es “cambios significativos con un efecto adverso... referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado”. [\[NIC 36 párrafo 12\(b\)\]](#). Si bien podría ser demasiado pronto para concluir si el impacto es “adverso”, en el corto plazo, muchas entidades tendrán que considerar si el voto [del referéndum] hace aumentar o no, el riesgo de deterioro.

A efectos de la comprobación del deterioro de los activos no financieros, hay varias áreas a considerar. En primer lugar, para los cálculos de valor en uso, el valor presente de los futuros flujos de efectivo denominados en una moneda extranjera debe ser traducido a la moneda funcional de la entidad al tipo de cambio al contado en la fecha del cálculo. Con el tiempo, las fluctuaciones significativas en el tipo de cambio podrían dar lugar a indicadores de deterioro en ejercicios posteriores que llevarían a la elaboración de presupuestos adicionales para respaldar los valores actuales de los activos.

En segundo lugar, las empresas podrían tener que reconsiderar los flujos de efectivo que se incluyen en el presupuesto. Aunque habrá un período de tiempo antes de que se conozca el impacto del voto por salir [de la UE], las ventas y las proyecciones de costos podrían también necesitar ser actualizadas para reflejar cualquier impacto inicial sobre la oferta y demanda de los productos o servicios en que se basan los flujos de efectivo. Además, las empresas también deben tener en cuenta cualquier impacto en la determinación de la tasa de descuento utilizada para las pruebas de deterioro.

De forma similar, la NIC 39 señala que la “evidencia objetiva de deterioro para una inversión en un instrumento de patrimonio incluye información sobre los cambios significativos con efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opere el emisor”. [\[NIC 39 párrafo 61\]](#). Por lo tanto, las empresas deben también tener en cuenta el deterioro de los activos financieros y si se ha producido un descenso significativo en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo del costo.