

Noticias NIIF

Agosto 2016

En este número

| | |
|---|----|
| Impuestos sobre la renta <i>El fin de una era</i> | 2 |
| Pagos variables para la adquisición separada de inmovilizado material y activos intangibles | 4 |
| Pasivos por desmantelamiento y tests de deterioro del valor | 5 |
| Rechazos actuales del CI | 7 |
| Dificultades en la traducción de las NIIF | 9 |
| Recién salido de la imprenta <i>NIIF 9 y Seguros</i> <i>Inversiones inmobiliarias</i> <i>Mejoras anuales</i> <i>Marco conceptual</i> | 10 |
| Laboratorio de arrendamientos <i>Sector de comunicaciones</i> | 11 |
| Rechazos CINIIF <i>NIC23</i> | 12 |

Contabilidad tributaria y la agenda de investigación - ¿Sin novedad en el frente occidental?

El IASB discutió el proyecto de investigación sobre el impuesto sobre la renta y decidió eliminarlo del plan de trabajo. Anna Schweizer, de Servicios de Consultoría Contable, examina los detalles más sutiles de los interrogantes en torno a NIC 12 Impuesto sobre la renta, qué noticias podemos esperar en un futuro cercano y cuáles no.



La contabilización de impuestos sobre la renta ha estado dentro y fuera de la agenda del IASB en los últimos diez años. El IASB rechazó una propuesta de sustitución de la NIC 12 tras el fallido proyecto de convergencia con el FASB. Entonces se añadió el impuesto sobre la renta al plan de trabajo, como un proyecto de investigación a largo plazo. Después de algunos trabajos iniciales sobre este proyecto, el IASB llevó a cabo una sesión educativa en su reunión de mayo y también decidió retirar el proyecto de su línea de investigación.

Exploramos las áreas potenciales a tener en cuenta, y resumimos qué cambios puede haber en la contabilización del impuesto sobre la renta en un futuro próximo.

Principales causas de los problemas prácticos en la aplicación de NIC 12

Algunos integrantes cuestionan los fundamentos teóricos del actual modelo contable del impuesto sobre la renta, ya que no valora los impuestos sobre una base de descuento o de flujo de efectivo. Muchos otros dicen que el modelo es demasiado complejo y resulta en una contabilización difícil de entender y costosa de producir. El personal del IASB resumió una [variedad de deficiencias](#), tanto a nivel teórico como a nivel de aplicación.

Preocupaciones con el modelo existente

Los inversionistas y otros usuarios de los estados financieros dan importancia al tipo impositivo efectivo reportado. También están interesados en comprender las expectativas de las entidades y los flujos de efectivo relacionados con los impuestos. Esto podría incluir los tipos impositivos en efectivo y los riesgos relacionados con los flujos de efectivo futuros por el impuesto sobre la renta, y el valor económico de las obligaciones o beneficios esperados del mismo.

La norma (o “modelo”) actual no transmite fácilmente esta información y con frecuencia resulta en información detallada que no se entiende fácilmente. Esto hace que los inversionistas ignoren gran parte de la información que se revela o busquen información alternativa.

Complejidad y costo de la presentación de información

El modelo actual hace un seguimiento de las diferencias entre los saldos en libros y los saldos fiscales de los activos y pasivos bajo la teoría de

que tales diferencias representan deducciones o ganancias fiscales futuras. El modelo luego calcula y registra los impuestos futuros que se van a tener que pagar (o reducir) a causa de esas diferencias en el tipo impositivo legal.

Desde que se introdujo el modelo, los cambios en las normas contables y la legislación fiscal han hecho que esas diferencias sean más numerosas y complejas. Las empresas también se han expandido por más mercados geográficos y están sujetas a un número mayor de leyes fiscales.

El modelo también contiene muchas reglas intrincadas y una variedad de excepciones destinadas a compensar consecuencias no deseadas o elementos poco prácticos.

Las entidades necesitan empleados con profundos conocimientos de las leyes fiscales y las normas de presentación de información financiera para respaldar su contabilidad de impuestos. Los procesos normalmente se basan en hojas de cálculo que se encuentran fuera de los sistemas de contabilidad general. La dirección a menudo recurre a proveedores externos de servicios para obtener ayuda, lo que aumenta el costo de la preparación de los estados financieros. Sin embargo, persisten los errores contables y los problemas de control.

Fidelidad económica

Una crítica del modelo actual es que tal vez no muestre una medición económica de los costos o beneficios del impuesto sobre la renta. Por ejemplo, los importes de impuestos diferidos que aparecen en el balance de la entidad no se descuentan y no están ajustados por el riesgo teniendo en cuenta la probabilidad de obtener un beneficio o incurrir en un costo fiscal futuro. Por tanto, los importes no reflejan el valor económico de los futuros flujos de efectivo esperados, especialmente cuando los futuros períodos de recuperación o liquidación se prolongan.

Algunos integrantes cuestionan si los impuestos diferidos representan fielmente una entrada o salida futura de efectivo real. Por ejemplo, sugieren que, mientras la dirección espere reinvertir continuamente en bienes de equipo, el correspondiente pasivo por impuestos diferidos se repondrá, difiriendo de esta manera la liquidación en efectivo indefinidamente. Sin embargo, otros creen que un pasivo por impuestos diferidos

representa una futura salida de efectivo, aunque las futuras inversiones puedan dar lugar a un pasivo similar.

El tratamiento asimétrico del modelo de los activos y pasivos por impuestos diferidos es también una preocupación. Es decir, los activos deben estar soportados por la probabilidad de tener ganancias fiscales futuras, mientras que los pasivos se registran incluso cuando se prevén pérdidas futuras.

El tratamiento de cambios económicamente equivalentes en la legislación fiscal puede variar en función de cómo se redacte la ley. Los cambios en el tipo impositivo producen un ajuste inmediato a los impuestos diferidos y al gasto por impuesto, mientras que los créditos y las deducciones fiscales a veces no se reconocen hasta que se solicita el beneficio fiscal.

Por último, una de las deficiencias más significativas de la norma actual es la ausencia de una guía en relación con las incertidumbres en el impuesto sobre las ganancias.

¿Hay cambios por delante?

Agenda de investigación

En julio, el IASB revisó su proceso de investigación y decidió lo siguiente:

- El Consejo no inicia un proyecto normativo antes de llevar a cabo la investigación para reunir pruebas suficientes de que existe un problema contable, que el problema es lo suficientemente importante para requerir el establecimiento de normas y que se puede encontrar una solución viable.
- El objetivo de un proyecto de investigación es reunir evidencia para determinar si se requiere el establecimiento de normas. Por el contrario, el objetivo de un proyecto normativo es el desarrollo o modificación de una norma.
- Los proyectos de investigación no tienen automáticamente una prioridad más baja que los proyectos normativos.
- La línea de investigación enumera todos los proyectos de investigación sobre los que el Consejo espera trabajar antes de la próxima Consulta de Agenda, que se espera que comience en torno al año 2021. Si las circunstancias cambian, por ejemplo, si surgen nuevos problemas significativos, podría ser necesario que el Consejo los agregue a la línea de investigación.
- En 2015, el Consejo introdujo una distinción entre los proyectos de investigación en fase de evaluación y los proyectos de investigación en fase de desarrollo. La introducción de esta distinción puso de relieve algunas cuestiones importantes, pero la distinción ha resultado ser demasiado rígida para ser útil para clasificar los proyectos de investigación.

- Para evitar sobrecargar a las partes interesadas de manera innecesaria, es poco probable que el Consejo pida *feedback* público sobre los resultados de investigación de todos los proyectos. El Consejo pedirá tal *feedback* sólo si fuese necesario.
- La evidencia obtenida de los proyectos de investigación se resumirá de manera concisa y visible, y se facilitará su disponibilidad.
- Un proyecto que resulte de una Revisión Posterior a la Implementación (RPI) puede, dependiendo de la naturaleza del tema y el alcance de la evidencia proporcionada por el RPI, ser un proyecto normativo, un proyecto de investigación o un proyecto de mantenimiento.

Borrador de plan de trabajo

El Consejo confirmó que el objetivo de sus actividades debe pasar ahora de proyectos a nivel de normas de transacciones específicas a poner mayor énfasis en:

- Apoyar la implantación y aplicación coherente de las normas,
- Mejorar la coherencia entre las distintas normas y el Marco Conceptual,
- Promover una mejor comunicación en la presentación de información financiera, y
- Mantener el programa de investigación realista y alcanzable.

¿Qué significa esto para los impuestos?

Primero las buenas noticias: habiendo aprendido de la Agenda de Consulta del año 2011, el IASB tomó una decisión consciente de mantener la lista de proyectos de investigación activos suficientemente corta como para ser realista (o al menos más realista que la anterior).

Los comentarios recibidos sobre la consulta de agenda de 2015 no pusieron de manifiesto un mensaje coherente de una mayoría pidiendo la prioridad de un cambio importante en el modelo. Por lo tanto, el proyecto de investigación sobre impuestos se retiró del plan de trabajo actual. Solo se esperan los siguientes cambios en un futuro próximo:

- En julio se discutió un resumen del *feedback* recibido del Borrador sobre [posiciones fiscales inciertas](#). Se espera que el CI emita la interpretación final en un futuro próximo.
- Se espera que el Ciclo Anual de Mejoras 2015-2017 incluya una modificación a la norma sobre la contabilización de las consecuencias fiscales de los pagos de instrumentos financieros que se clasifican como patrimonio. Se espera el Borrador en el tercer trimestre de 2016.

Pagos variables para la adquisición separada de inmovilizado material y activos intangibles

El CI se negó a abordar la contabilización en tales casos. Se espera que la diversidad de la práctica actual siga. Este artículo analiza el impacto y proporciona una perspectiva del tema.

El tema ha sido objeto de discusiones en el CI y el IASB durante varios años. A la vista de la conclusión del CI de que el tema era demasiado amplio para abordarlo, ¿cómo deben las entidades contabilizar este tipo de transacciones en ausencia de más guía?

Impacto

Los pagos variables se producen en una serie de industrias; la empresa adquiriente realiza un pago inicial para adquirir un activo y promete pagos posteriores al vendedor. Los pagos adicionales pueden desencadenarse, por ejemplo, por la ocurrencia o no ocurrencia de eventos futuros, el rendimiento del activo, el rendimiento financiero obtenido por la adquirente, o la existencia y cantidad de recursos naturales.

Hay dos cuestiones contables clave a considerar:

1. ¿Debe reconocerse un pasivo financiero por pagos variables en el reconocimiento inicial del correspondiente activo?
2. ¿Se reconocen los cambios posteriores en el pasivo en el resultado del ejercicio o como ajustes al costo del activo?

Existen dos amplios enfoques aplicados en la práctica para la contabilización de los pagos variables. El efecto sobre el balance y el estado de resultados podría ser material dependiendo del enfoque contable seleccionado.

Enfoque del pasivo financiero

El primer enfoque es aplicar un modelo de pasivo financiero, con el pasivo reconocido por su valor razonable en la fecha de reconocimiento del activo, volviéndose a valorar posteriormente a través del estado de resultados en cada fecha de presentación de información. La valoración del pasivo se ve afectada por los cambios en el importe, probabilidad y calendario del pago. Podría resultar en una volatilidad significativa en el estado de resultados a medida que aumentos o reversiones posteriores del pasivo afecten al resultado.

Enfoque de acumulación de costes

El segundo enfoque es un modelo de acumulación de costos. Se reconoce un pasivo por los pagos adicionales estimados en la fecha de reconocimiento del activo. El pasivo no se vuelve a valorar hasta que el cambio llega a ser altamente probable o prácticamente seguro. El ajuste al pasivo se suma a (o se deduce de) el valor en libros del activo correspondiente. Este enfoque puede exponer a los activos a un riesgo mayor de deterioro del valor a medida que el costo se acumula.

Perspectiva

¿A quién afecta?

El tema es relevante para las empresas de una serie de sectores: farmacéutico, minería, petróleo y gas, telecomunicaciones, entretenimiento e inmobiliario, entre otros.

Ejemplos de acuerdos con condiciones de pago variable incluyen la adquisición de una licencia, la compra de un equipo complejo, la adquisición de un proyecto de investigación y desarrollo en proceso para un nuevo medicamento, y los acuerdos de concesión de servicios.

¿Qué es lo próximo?

Una empresa debe elegir un enfoque de valoración que sea apropiado para el tipo de transacciones que lleva a cabo y luego aplicar este enfoque de manera coherente a todas las transacciones similares. El enfoque seguido debe revelarse claramente y en algunas circunstancias podría llegarse al nivel de un juicio crítico, según NIC 1.

Impacto de un pasivo por desmantelamiento al determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo (UGE)

El CI se negó a abordar este tema contable para los tests de deterioro bajo el enfoque de valor razonable menos costos de venta. Este artículo analiza el impacto y proporciona una perspectiva del tema.

La mayoría de los pasivos se ignoran al calcular los importes recuperables en los tests de deterioro del valor. Sin embargo, ciertos pasivos, tales como los pasivos por desmantelamiento y restauración, no pueden separarse de los correspondientes activos. Esto presenta desafíos al aplicar tanto el enfoque de “valor razonable menos costos de venta” (VRMCV) como el enfoque de “valor de uso” (VDU).

El CI consideró cómo aplicar la guía actual al cálculo del VDU y se negó a llevar el tema a la agenda, dado que la guía sobre el VDU es clara. Por tanto, ni una Interpretación, ni una modificación de NIC 36 fue necesaria. Este artículo examina el impacto y proporciona una perspectiva sobre el tema.

Impacto

El alcance de la decisión de agenda del CI se limita a los cálculos del VDU y en particular a la guía en el párrafo 78 de la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*. La norma requiere que el valor en libros de un pasivo reconocido se deduzca tanto del valor en libros de la UGE como del importe determinado bajo VDU sin las salidas de efectivo asociadas con el pasivo. El CI observó que este enfoque hace que la comparación del valor en libros con el importe recuperable sea importante. La decisión de agenda no aborda cómo incorporar la obligación por desmantelamiento en un enfoque de VRMCV. A continuación, examinamos los retos que se plantean en la práctica bajo VDU y VRMCV.

Perspectiva

¿A quién afecta?

La decisión de agenda no es relevante para la mayoría de los pasivos, solo para aquellos en los que el pasivo no puede separarse del activo porque el comprador no podría, o no querría, adquirir el activo o negocio sin el pasivo. De este modo, la deuda, los pasivos del capital circulante, los impuestos diferidos y otras provisiones no son relevantes. La forma más común de un pasivo no separable es una provisión por desmantelamiento o restauración. Estos se ven con mayor frecuencia en los sectores de la minería, petróleo y gas, y eléctrico, aunque aparecen en otros lugares también. Por lo general están asociados con los activos de larga duración.

¿Cómo funciona en la práctica en el VDU?

El importe recuperable del activo se determina bajo el enfoque del modelo de flujo de efectivo del VDU que se describe en los párrafos 30 a 57 de la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*. El modelo de flujo de efectivo del VDU excluye las salidas de efectivo para la provisión por desmantelamiento. El importe registrado de la provisión se deduce del importe determinado en el modelo del VDU para producir un importe recuperable neto. El importe recuperable neto se compara entonces con el valor en libros de la unidad generadora de efectivo, incluyendo la provisión por desmantelamiento bajo NIC 37.

No es apropiado incluir las salidas de efectivo para la obligación por desmantelamiento en el modelo de flujo de efectivo del VDU. El modelo utiliza un tipo de descuento que es específico de los activos sometidos a prueba, refleja el valor temporal del dinero y el rendimiento que los inversores requerirían para invertir en el activo. El rendimiento del activo tendrá una serie de incertidumbres asociadas con él; la demanda, el precio y el riesgo operativo, entre otros.

Las salidas de efectivo asociadas con la obligación por desmantelamiento tienen diferentes incertidumbres asociadas con ellas, pero son más en torno a importe y calendario que a ocurrencia o riesgo de rendimiento. Las ventas futuras podrían ser inciertas, pero la necesidad de restaurar al final de la vida del activo no lo es. Es probable que el efecto de descontar estas salidas de efectivo utilizando el tipo del activo en lugar del tipo libre de riesgo requerido por NIC 37 disminuya significativamente el importe del pasivo; este efecto se conoce como “amortiguador del tipo de descuento”.

¿Cómo funciona en la práctica en el VRMCV?

La norma de deterioro del valor tiene poca guía específica sobre la determinación del VRMCV en general y ninguna sobre cómo utilizar el VRMCV como el importe recuperable para una unidad generadora de efectivo con un pasivo no separable. El valor razonable se desarrolla casi siempre utilizando un modelo de flujo de efectivo para producir un valor de empresa a menos que exista una oferta vinculante para vender el correspondiente activo o negocio. El valor razonable se define en NIC 36 como “el precio

que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo”. El reto surge tanto de los diferentes enfoques que podrían adoptarse para valorar los activos y pasivos al valor razonable, como del enfoque práctico que suelen utilizar los tasadores.

La práctica de la valoración es producir un único modelo de flujo de efectivo que produce un valor razonable para el negocio (unidad generadora de efectivo) que incluye las salidas de efectivo para el pasivo. Este enfoque es coherente con la forma en que un participante en el mercado pensaría en la determinación del valor razonable del negocio. El activo principal puede tener una vida muy larga y el desmantelamiento o la restauración es muchos años después. Las salidas de efectivo de una obligación que comenzará dentro de veinte años rara vez se modelarían específicamente, incluso por una parte que busca comprar los activos, pero se incorporarían en un valor terminal en el modelo de flujo de efectivo.

Sin embargo, si la mina o la central eléctrica está llegando al final de su vida y los flujos de efectivo son inminentes (digamos que se espera que comiencen en los próximos cinco años o el período cubierto por las proyecciones específicas), entonces un participante en el mercado puede adoptar un enfoque diferente para considerar a qué precio está dispuesto a negociar los activos y los pasivos no separables.

Un enfoque alternativo sería calcular el valor razonable del activo excluyendo las salidas de efectivo para satisfacer el pasivo y descontar aquellos utilizando un tipo de descuento de los participantes en el mercado. Por otra parte, el pasivo se calcularía utilizando hipótesis de los participantes en el mercado, en lugar del enfoque de la NIC 37. La valoración del pasivo debe reflejar el importe que la entidad tendría que pagar a un tercero para asumir la obligación. Esto incluiría un margen de beneficio para el tercero, más un margen para el riesgo de estimación (que podría ser subestimado) e hipótesis de tipo participantes en el mercado similares. Es probable que esto produzca un valor más alto para el pasivo que con NIC 37. El importe determinado para el pasivo entonces se deducirá del importe determinado para el activo para producir un valor razonable “neto”.

El importe recuperable determinado bajo VRMCV según cualquiera de los métodos de valoración descritos, se compara entonces con el valor en libros de la UGE, incluyendo la obligación por desmantelamiento valorada según NIC 37.

Rechazos actuales del CI

Ruth Preedy y Anna Schweizer, de Servicios de Consultoría Contable, examinan algunas de las cuestiones que el CI rechazó recientemente.



NIC 20 Subvenciones oficiales- Contabilización de los cobros en efectivo reembolsables

Efectivo recibido del gobierno reembolsable si se explota la investigación y desarrollo (I + D)

Se le pidió al CI que aclare si el efectivo recibido del gobierno para llevar a cabo investigación y desarrollo debe registrarse como una subvención oficial o un préstamo condonable.

El modelo remitido fue el siguiente:

- El gobierno da efectivo a una entidad para llevar a cabo investigación.
- El dinero es reembolsable si la entidad decide explotar y comercializar los resultados de la investigación y desarrollo.
- La propiedad industrial (PI) se transfiere al gobierno si la entidad decide abandonar el proyecto.

Pasivo financiero según NIIF 9

El CI llegó a la conclusión de que este acuerdo era un pasivo financiero. La entidad solo puede evitar la entrega de efectivo mediante la liquidación con una obligación no financiera (la propiedad industrial). El CI manifestó que el cobro en efectivo no estaba dentro del alcance de NIC 20 porque el préstamo no sería condonado. La entidad reembolsaría en efectivo o en activos.

Se registra un pasivo financiero inicialmente a su valor razonable. Cualquier diferencia entre el efectivo recibido y el valor razonable podría tratarse según la NIC 20.

El CI rechazó el tema porque la divulgación mostraba diversidad limitada en la práctica y la NIIF era clara.

Implicaciones prácticas

A menudo hay acuerdos de financiación en el sector farmacéutico y de la ciencia biológica, así que aun cuando este modelo era muy específico, podría tener implicaciones más amplias.

Un capitalista de riesgo podría prestar dinero a una compañía farmacéutica para la investigación y desarrollo y exigir el reembolso si el medicamento se comercializa. La PI se transferiría si la compañía farmacéutica optase por abandonar la investigación. Este rechazo sugeriría que esto debe tratarse como un pasivo financiero.



NIIF 11 Acuerdos conjuntos y NIIF 10 Estados financieros consolidados - Contabilización de una transacción que implica pérdida de control

El CI discutió si una entidad debe volver a valorar su participación retenida en los activos y pasivos de una operación conjunta cuando la entidad pierde el control de un negocio, o un activo o grupo de activos que no es un negocio.

El remitente señaló un posible conflicto entre las directrices en NIIF 11, que especifican que una entidad reconoce las ganancias o pérdidas en la venta o la aportación de activos a una operación conjunta solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta, y la guía en la NIIF 10, que especifica que una entidad vuelve a valorar cualquier participación retenida cuando pierde el control de la dependiente.

El IASB ha aplazado recientemente la fecha de entrada en vigor de las modificaciones propuestas a NIIF 10 y NIC 28 *Inversiones en asociadas*, y decidió considerar una serie de cuestiones relacionadas en una fecha posterior.

Sobre esta base, el CI observó que la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 10 y la NIIF 11 proporcionaría al Consejo una oportunidad para considerar las transacciones que implican pérdida de control y una venta o aportación de activos a una asociada o un negocio conjunto.

Las entidades que presentan información deben desarrollar una política contable para estas transacciones y aplicarla de forma coherente. La elección de la política debe revelarse en los estados financieros.

CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios – Pagos realizados por un concesionario a un concedente en un acuerdo de concesión de servicios

El CI recibió una solicitud para aclarar cómo un concesionario contabiliza los pagos que hace a un concedente en un acuerdo de concesión de servicios (ACS) dentro del alcance de la CINIIF 12.

El CI observó lo siguiente en circunstancias distintas de aquellas en las que el concesionario está cobrando importes (por ejemplo, impuestos sobre las ventas) en nombre de, y remitiéndolos al, concedente:

- a. Si los pagos son para el derecho a un bien o servicio que está separado del ACS, entonces el concesionario contabiliza estos pagos de acuerdo con las NIIF aplicables;

- b. Si los pagos son para el derecho a usar un activo que es independiente de la infraestructura dentro del alcance de la CINIIF 12, entonces el concesionario evalúa si el acuerdo contiene un arrendamiento, en cuyo caso aplica NIIF 16 *Arrendamientos* (NIC 17 *Arrendamientos*);
- c. Si los pagos no son para el derecho a un bien o servicio separado o para un derecho de uso independiente que es un arrendamiento, entonces el concesionario contabiliza estos pagos de la siguiente forma:
 - Si el ACS da lugar a que el concesionario tenga solo un derecho contractual a recibir efectivo del concedente, el concesionario aplica NIIF 15 (NIC 18) y contabiliza estos pagos como una reducción del precio de la transacción;
 - Si el ACS resulta en que el concesionario tenga solo el derecho a cobrar a los usuarios del servicio público, el concesionario ha recibido un activo intangible a cambio de servicios de construcción / mejora y los pagos a realizar al concedente. En consecuencia, aplica NIC 38 *Activos intangibles*; y
 - Si el concesionario tiene tanto un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público como un derecho contractual a recibir efectivo del concedente, el concesionario considera si esos pagos representan pagos efectuados para el activo intangible, o la contraprestación a pagar a un cliente, o ambos.

El CI señaló que en marzo de 2016 había determinado que el tema de la contabilización de los pagos variables para las compras de activos es demasiado amplio para abordarlo. También observó que los pagos variables al concedente cuando se aplica el modelo de activo intangible están vinculados a la cuestión más amplia de los pagos variables para las compras de activos. Por consiguiente, decidió no incluir este tema en su agenda.

La decisión de agenda del CI significa que continuará la actual diversidad en la práctica en la contabilización de los pagos variables cuando se aplica el activo intangible.

Dificultades en la traducción de las NIIF

Las NIIF han contribuido enormemente a aportar transparencia, comparabilidad y eficiencia a los mercados financieros. Sin embargo, como la guía está escrita en inglés, el riesgo de una traducción incorrecta es posible (¿o es probable?). Sam Rey-Jayawardana explora la investigación actual.



En julio, el *Australian Accounting Standards Board* (AASB) y el *Korean Accounting Standards Board* (KASB) publicaron sus conclusiones en un proyecto de investigación conjunta sobre las inconsistencias en la interpretación de las NIIF resultantes de antecedentes culturales y lenguas diferentes. El proyecto se centró en los diferentes términos de probabilidad en las NIIF y cómo estos pueden interpretarse de manera distinta en Corea y Australia.

¿Cuáles son los “términos de probabilidad”?

Los “términos de probabilidad” explican la probabilidad de que una transacción o evento ocurra. Las NIIF contienen al menos 35 de estos términos. Cada variante de estos términos tiene, en las mentes de los auditores y de los preparadores, un porcentaje o un rango de probabilidad diferente. Como resultado, las diferencias de interpretación pueden tener un impacto significativo, determinando el reconocimiento (o no), y el alcance de los activos y pasivos.

¿Qué términos se seleccionaron?

Se seleccionaron 13 términos de probabilidad, que cubren todo el rango de probabilidad desde la más alta (“*virtually certain*”) a la más baja (“*remote*”).

¿Qué diferencias se identificaron?

El informe pone de relieve dos razones principales para la divergencia: la traducción a otros idiomas, y las diferentes interpretaciones culturales.

La investigación identificó que muchos de los matices del inglés se pierden, con términos tales como “*probable*” y “*likely*”, “*virtually certain*” y “*reasonably certain*”, y “*highly unlikely*” y “*extremely unlikely*”, traduciéndose todos en un único término coreano, respectivamente. Como cada uno de estos en la práctica comercial tiene un nivel asociado de probabilidad, esto podría dar lugar a que un activo no se reconozca en Australia (porque la realización de ingresos no es, por ejemplo, “*virtually certain*”), mientras que otra jurisdicción podría reconocer tal activo porque se aplica un umbral más bajo.

Del mismo modo, las distintas jurisdicciones atribuyen un nivel diferente de probabilidad numérica a cada término de probabilidad. Por ejemplo, en Australia, los términos “*probable*” y “*reasonably possible*” se interpretan con una probabilidad numérica del 10% más bajo en comparación con los mismos términos en Corea. Por el contrario, los términos “*unlikely*” y “*highly unlikely*” se interpretan con una probabilidad del 10% más alto en Australia que sus equivalentes de Corea. Esto podría resultar en el reconocimiento de una transacción en una jurisdicción, mientras que una transacción idéntica no se reconocería en otra.

¿Qué acciones resultarán de esta investigación?

La investigación recomienda que, entre otras cosas, el IASB reduzca el número de términos de probabilidad diferentes utilizados y establezca un conjunto limitado de tales términos. Además, fomenta la divulgación normativa y el proceso de consulta para buscar expresamente opiniones sobre cuestiones de traducción e interpretación en jurisdicciones diferentes.

Por último, al deliberar de nuevo el Marco Conceptual, deberá considerarse el nivel de conservadurismo contemplado por los preparadores y los auditores. Las propuestas actuales con respecto a los criterios de reconocimiento podrían resultar en la eliminación de la probabilidad, lo que podría restringir la interpretación de este término de probabilidad. Sin embargo, esto todavía podría resultar en algunas normas que retengan criterios de probabilidad, lo que resultaría en la posible divergencia en la aplicación. Además, incluso si se retira la probabilidad del Marco Conceptual, todavía podría requerirse un alto grado de criterio para determinar si se debe reconocer un activo o pasivo.

Recién salido de la imprenta

Aplicando NIIF 9 Instrumentos financieros con NIIF 4 Contratos de seguros

El IASB tentativamente decidió simplificar la información a revelar para las entidades que aplican la exención temporal para alinear el alcance de la información a revelar sobre el valor razonable con el alcance de la información a revelar sobre el riesgo de crédito. Por consiguiente, una entidad debe revelar el valor razonable al final del período sobre el que informa y el cambio en el valor razonable durante el período sobre el que informa para los dos grupos siguientes de activos financieros por separado:

- Activos financieros con flujos de efectivo contractuales que son únicamente principal e intereses, excluidos los activos financieros

mantenidos para negociar o gestionados sobre una base de valor razonable, y

- Todos los demás activos financieros. Es decir, cualquier activo financiero:
 - Con flujos de efectivo contractuales que no son únicamente principal e intereses, o
 - Que se mantienen para negociar o son gestionados sobre una base de valor razonable.

El Consejo espera emitir las modificaciones finales en septiembre de 2016.

NIC 40 Inversiones inmobiliarias: Transferencias de inversiones inmobiliarias

El IASB consideró un análisis de los comentarios sobre el Borrador y tentativamente decidió continuar con la finalización de las modificaciones propuestas sujetas a las siguientes revisiones:

- Aclarar que un cambio en las intenciones de la dirección, de forma aislada, no proporciona ninguna evidencia de un cambio en el uso,
- Modificar dos ejemplos para que puedan referirse a inmueble en construcción o desarrollo, así como a inmueble terminado,
- Hacer hincapié en las Bases de las Conclusiones en que una entidad debe utilizar su criterio para evaluar si un inmueble cumple, o ha dejado de cumplir, la definición de inversión inmobiliaria,

- Permitir que la entidad aplique cualquiera de los dos enfoques de transición, y
- Requerir que las entidades revelen información acerca de cualquier reclasificación de un inmueble como resultado de la aplicación del enfoque de transición simplificado.

Se espera que la fecha efectiva sea el 1 de enero de 2018, con aplicación anticipada permitida. El Consejo dio instrucciones al personal para comenzar el proceso de votación y espera emitir las modificaciones propuestas en el último trimestre de 2016.

Mejoras anuales del ciclo 2014 - 2016

El IASB consideró los comentarios recibidos y tentativamente decidió finalizar lo siguiente:

- *NIIF 1 Adopción por primera vez de las NIIF*: Eliminación de las exenciones a corto plazo para los adoptantes por primera vez (1 de enero de 2018).
- *NIIF 12 Revelación de participaciones en otras entidades*: Aclaración del alcance de los requisitos de información a revelar (1 de enero de 2017).

- *NIC 28 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos*: Valoración de las entidades participadas a valor razonable con cambios en resultados sobre una base de inversión por inversión (1 de enero de 2018).

El Consejo dio instrucciones al personal para comenzar el proceso de votación y espera emitir las modificaciones propuestas en el último trimestre de 2016.

Marco conceptual

El Consejo tentativamente decidió confirmar las definiciones propuestas de un activo y un pasivo, y el enfoque para el reconocimiento. El IASB dio instrucciones al personal para presentar en una futura reunión un debate revisado sobre cómo la selección de una base de valoración podría estar influenciada por las características de un activo o un pasivo, y cómo un activo o un pasivo contribuyen a los flujos de efectivo futuros.

En la reunión de septiembre, el IASB discutirá más conceptos y si, y cómo, el Marco Conceptual debería reconocer que el tratamiento asimétrico de las ganancias (o activos) y pérdidas (o pasivos) podría ser seleccionado.

El laboratorio de arrendamientos de PwC

Este mes, el profesor Lee Singh investiga el posible impacto de la nueva norma en la industria de las comunicaciones con la ayuda de su asistente María Williams.



Hipótesis

La NIIF 16 tendrá un impacto significativo en la industria de las comunicaciones, incluyendo cómo se firman los contratos y los Indicadores Clave del Rendimiento (ICR) en los estados financieros.

Pruebas y análisis

La mayoría de las empresas de comunicaciones firman contratos de arrendamiento tanto como arrendadores como arrendatarios. Mientras que la contabilidad del arrendador permanece prácticamente igual bajo NIIF 16, la nueva norma introduce un único tratamiento contable para los arrendatarios y el reconocimiento de un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento para todos los arrendamientos.

NIIF 16 también introduce una nueva definición de arrendamiento, lo que podría dar lugar a un cambio en los tipos de acuerdos que califican como arrendamientos. Según NIIF 16, un contrato contiene un arrendamiento si el cumplimiento depende de un activo identificado y el contrato transmite el derecho a controlar el uso de dicho activo identificado a través de la capacidad de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo.

Se requerirá el uso del juicio al evaluar los siguientes tipos de acuerdos para determinar si existe un arrendamiento según NIIF 16:

- Acuerdos con otros operadores, incluyendo los acuerdos de derecho irrevocable de uso o arrendamiento de circuitos;
- Arrendamiento de espacio o de capacidad en intercambios;
- Intercambio de activos, incluyendo los acuerdos de uso compartido de torres y de la red de acceso de radio;
- Provisión de equipos a clientes a través de los cuales el operador entrega servicios de comunicación tales como decodificadores y módems, servicios de centros de datos y otros acuerdos de externalización; o
- Contratos de alquiler para las tiendas minoristas, ya sea tiendas individuales, áreas comerciales o tiendas dentro de grandes almacenes.

El nivel de detalle incluido en cada contrato afectará al análisis de si un contrato contiene un arrendamiento; por ejemplo, la capacidad práctica de un arrendador de sustituir un activo alternativo, o en qué medida una parte de un activo está específicamente identificado.

También se espera que NIIF 16 afecte a una serie de indicadores financieros clave. La encuesta de PwC Global sobre Capitalización de Arrendamientos publicada en febrero de 2016 indicó que se espera un aumento medio de la deuda del 21% para las compañías de comunicaciones y un aumento medio del 8% en EBITDA (aumenta porque los gastos de alquiler son sustituidos por intereses, depreciación y amortización). También se espera que haya un impacto sobre las inversiones de capital (aumenta porque los activos por derecho de uso se reconocen en el balance), los ratios de deuda neta y endeudamiento (aumentan porque se incluye el pasivo por arrendamiento en la deuda neta) y otros indicadores de rendimiento. Como resultado, es posible que las empresas del sector de comunicaciones tengan que renegociar los pactos y revisar las políticas de dividendos.

Conclusión

La NIIF 16 tendrá un impacto significativo en el sector de las comunicaciones. Se requerirá el uso del juicio al aplicar la nueva definición de un arrendamiento a los contratos y se espera que la aplicación de las nuevas reglas afecte a los ICR y las futuras negociaciones comerciales.

Aplicación práctica

La nueva norma no solo resultará en el reconocimiento de los arrendamientos operativos en el balance, sino que tendrá efectos de amplio alcance sobre las operaciones comerciales y los indicadores de rendimiento.

Véase más acerca del análisis del Profesor sobre el impacto de NIIF 16 Arrendamientos en el sector de las comunicaciones en nuestro [Spotlight](#).



Rechazos CINIIF en resumen - NIC 23

Rachel Pang, de Servicios de Consultoría Contable, examina las implicaciones prácticas de los rechazos CINIIF relacionados con NIC 23.

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



El Comité de Interpretaciones (CI) considera con frecuencia hasta 20 temas en sus reuniones periódicas. Un porcentaje muy pequeño de los temas discutidos resulta en una interpretación. Muchos temas son rechazados; algunos pasan a convertirse en una mejora o en una modificación de alcance limitado. Los temas que no se incorporan en la agenda terminan como “rechazos CINIIF”, conocidos en la profesión contable como “no una CINIIF” o NCINIIFs. Los NCINIIFs se codifican (desde 2002) y se incluyen en el “libro verde” de las normas publicado por el IASB, a pesar de que técnicamente no tienen legitimación en la literatura oficial. Esta serie cubre lo que se necesita saber acerca de los temas que han sido “rechazados” por el Comité de Interpretaciones.

Vamos a ir norma por norma y continuamos con NIC 23, conforme a lo que sigue.

NIC 23 cubre el reconocimiento, valoración y revelación de información de los costos por intereses. El CI ha rechazado dos asuntos relacionados con NIC 23 en la última década.

Costos por divisas e intereses capitalizables (Enero 2008)

El CI rechazó una petición solicitando guía tanto sobre el tratamiento de las ganancias o pérdidas por diferencias de cambio como sobre el tratamiento de los derivados utilizados para cubrir tales exposiciones en moneda extranjera.

El CI observó que el principio de NIC 23 *Costos por intereses* exige a una entidad capitalizar los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto como parte del costo de dicho activo.

El CI también señaló que la determinación de los costos por intereses directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto resulta difícil y se requiere del juicio. Por consiguiente, la forma en que una entidad aplica NIC 23 a los préstamos en moneda extranjera es una cuestión de política contable que requiere aplicar criterio. NIC 1 exige la revelación de información clara sobre las políticas y juicios contables importantes. El CI concluyó que no era necesario proporcionar guía para su aplicación.

El CI también señaló que el IASB consideró específicamente este tema como parte de su proyecto para modificar NIC 23 y decidió no desarrollar nuevas guías sobre esta área. Por lo tanto, el CI rechazó este tema.

El significado de “financiación genérica” (Noviembre 2009)

El CI recibió una solicitud sobre qué préstamos incluyen la “financiación genérica” cuando se capitalizan los costos por intereses. La solicitud pidió guía sobre el tratamiento de la financiación genérica utilizada para adquirir un activo específico que no sea un “activo apto”.

El CI señaló que solo los préstamos específicos para el propósito de obtener un activo apto pueden excluirse de la determinación del tipo de capitalización para la financiación genérica. Alguien podría argumentar que los préstamos relacionados con activos específicos, distintos de los activos aptos, no pueden excluirse de la determinación del tipo de capitalización para la financiación genérica. Alternativamente, el principio general de la norma indica que los costos por intereses directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto son costos por intereses que se habrían evitado si no se hubieran efectuado los desembolsos correspondientes en el activo apto.

El CI señaló que es difícil determinar los costos por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto y se requiere del juicio al aplicar la norma. El CI también señaló que el IASB podría considerar incorporar esta cuestión al proyecto de mejoras anuales.

El IASB destacó que NIC 23 excluye sólo la deuda utilizada para adquirir activos aptos de la determinación del tipo de capitalización y decidió no incluir este asunto en el proyecto de mejoras anuales. Por lo tanto, el CI rechazó este tema.

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.

PwC ayuda a organizaciones y personas a crear el valor que están buscando. Somos una red de firmas presente en 157 países con más de 223.000 profesionales comprometidos en ofrecer servicios de calidad en auditoría, asesoramiento fiscal y legal y consultoría. Cuéntanos qué te preocupa y descubre cómo podemos ayudarte en www.pwc.es

© 2016 PricewaterhouseCoopers, S.L. Todos los derechos reservados.