

Noticias NIIF

Julio 2017

En este número

CINIIF 23	2
Laboratorio de arrendamientos	4
Desmitificando la NIIF 9 para las empresas	5
Rechazos CINIIF – NIC 37	6
El Topo de la NIIF 15	7
Recién salido de la imprenta	8

CINIIF 23 - Poniendo alguna certidumbre en situaciones fiscales inciertas

Ernesto Mendez destaca los elementos clave de la CINIIF 23, la nueva interpretación sobre tratamientos fiscales inciertos.



El Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) emitió la CINIIF 23, que aclara cómo se aplican los requerimientos de reconocimiento y medición de NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias* cuando existe incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto sobre las ganancias.

Cuándo se aplica la Interpretación?

La NIC 12, no la NIC 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*, aplica a la contabilidad de tratamientos inciertos del impuesto sobre las ganancias. La CINIIF 23 explica cómo reconocer y medir los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes si existe incertidumbre sobre un tratamiento fiscal.

Un tratamiento fiscal incierto es cualquier tratamiento fiscal aplicado por una entidad donde existe incertidumbre sobre si dicho enfoque será aceptado por la autoridad fiscal. Por ejemplo, una decisión de solicitar una deducción por un gasto específico o de no incluir una partida específica de ingresos en una declaración fiscal es un tratamiento fiscal incierto si su aceptabilidad es incierta según la legislación fiscal. La CINIIF 23 aplica a todos los aspectos de la contabilidad del impuesto sobre las ganancias cuando existe incertidumbre con respecto al tratamiento de una partida, incluyendo la ganancia o pérdida fiscal, la base fiscal de activos y pasivos, las pérdidas y créditos fiscales, y las tasas de impuesto.

¿Cuál es la unidad de cuenta?

Cada tratamiento fiscal incierto se considera por separado o en conjunto como un grupo, dependiendo de qué enfoque prediga mejor la resolución de la incertidumbre. Los factores que una entidad podría considerar para tomar esta determinación incluyen:

1. cómo prepara y apoya el tratamiento fiscal; y
2. el enfoque que espera que la autoridad fiscal tome durante una inspección.

¿Qué debe asumir una entidad sobre la inspección de los tratamientos fiscales por parte de las autoridades fiscales?

Una entidad debe asumir que una autoridad fiscal con derecho a inspeccionar y cuestionar los tratamientos fiscales examinará esos tratamientos y tendrá pleno conocimiento de toda la información relacionada. El riesgo de detección no se considera en el reconocimiento y valoración de los tratamientos fiscales inciertos.

¿Cuándo debe una entidad contabilizar los tratamientos fiscales inciertos?

Si una entidad concluye que es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto que se ha tomado o se espera que se tome en una declaración fiscal, entonces debe determinar la contabilidad del impuesto sobre las ganancias de manera coherente con ese tratamiento fiscal. Si concluye que no es probable que se acepte el tratamiento, debe reflejar el efecto de la incertidumbre en la contabilidad del impuesto sobre las ganancias en el ejercicio en que se toma dicha determinación (por ejemplo, reconociendo un pasivo fiscal adicional o aplicando una tasa impositiva más alta).

¿Cómo se reconoce el efecto de la incertidumbre?

La entidad debe valorar el impacto de la incertidumbre utilizando el método que prediga mejor la resolución de la incertidumbre; ya sea el método del importe más probable o el método del valor esperado.

El método del importe más probable podría ser apropiado si los resultados posibles son binarios o se concentran en un valor. El método del valor esperado podría ser apropiado si existe un rango de resultados posibles que no son binarios ni se concentran en un valor. Algunas incertidumbres afectan tanto a los impuestos corrientes como a los impuestos diferidos (por ejemplo, una incertidumbre sobre el año en que un gasto es

deducible). La CINIIF 23 requiere que se apliquen juicios y estimaciones coherentes a los impuestos corrientes y diferidos.

¿Qué sucede con los cambios en las circunstancias?

Los juicios y estimaciones hechas para reconocer y valorar el efecto de los tratamientos fiscales inciertos se valoran de nuevo cuando cambian las circunstancias o cuando hay nueva información que afecta a esos juicios. La nueva información podría incluir acciones tomadas por la autoridad fiscal, evidencia de que la autoridad fiscal ha tomado una posición concreta en relación con una partida similar, o la expiración del derecho de la autoridad fiscal a inspeccionar un tratamiento fiscal particular. La CINIIF 23 establece específicamente que la ausencia de comentarios por parte de la autoridad fiscal es poco probable que corresponda, de manera aislada, a un cambio en las circunstancias o a nueva información que conduzca a un cambio en la estimación.

¿Qué hay de la información a revelar?

No existen nuevos requerimientos de información a revelar en la CINIIF 23. Sin embargo, se recuerda a las entidades la necesidad de revelar, de acuerdo a NIC 1, los juicios y estimaciones hechas al determinar el tratamiento fiscal incierto.

Fecha efectiva y transición

La interpretación es efectiva para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite la aplicación anticipada. Una entidad puede, en la aplicación inicial, optar por aplicar esta Interpretación:

1. de forma retrospectiva aplicando NIC 8, si es posible sin el uso de retrospectiva; o
2. retrospectivamente, con el efecto acumulado de aplicar inicialmente la Interpretación reconocido como un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda a la fecha de aplicación inicial).

El laboratorio de arrendamientos de PwC

La NIIF 16 introduce cambios significativos en la contabilidad de los arrendatarios, pero ¿qué información adicional debe presentarse en los estados financieros? ¿Puede el profesor Lee Singh ayudarle a resolver el problema de la información a revelar? ¡Experimentemos!

Hipótesis

Los cambios en la contabilidad de los arrendatarios son los únicos requerimientos nuevos introducidos por NIIF 16. La guía sobre la información a revelar sigue siendo la misma.

Prueba y análisis

La NIIF 16 exige que los arrendatarios reconozcan un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento para casi todos los arrendamientos. La norma contiene una guía mejorada sobre la información a revelar para proporcionar más información sobre estos activos y pasivos e incluye ciertos requerimientos específicos.



El arrendatario incluirá información sobre:

- Las adiciones, cargo por amortización y valor en libros al final del ejercicio por los activos por derecho de uso por clase de activo;
- Un análisis del vencimiento de los pasivos por arrendamiento;
- El gasto de intereses sobre los pasivos por arrendamiento;
- El gasto por pagos variables por arrendamiento no incluidos en los pasivos por arrendamiento;
- El gasto relacionado con los arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos de poco valor;
- El flujo total de salida de efectivo para los arrendamientos; y
- Las ganancias o pérdidas que surgen de las transacciones de venta y arrendamiento posterior (*leaseback*).

También existen requerimientos de información a revelar respecto de los arrendamientos para los que se han considerado exenciones de reconocimiento, tanto para el costo incurrido en el ejercicio como para los compromisos futuros.

La norma también requiere que las entidades revelen información sobre las salidas futuras de efectivo a las que un arrendatario está potencialmente expuesto, pero que no se han incluido en el pasivo por arrendamiento. Esto incluye los pagos variables de arrendamiento, las opciones de ampliación y finalización, y las garantías de valor residual.

Esto es parte de un requerimiento de revelar información cualitativa y cuantitativa adicional sobre las actividades de arrendamiento, que también incluye la provisión de restricciones o *covenants* impuestos por los arrendamientos.

Transición

NIIF 16 permite dos enfoques diferentes para la transición: “retrospectiva total” o “enfoque simplificado”. La norma contiene requerimientos específicos de información a revelar para el último enfoque.

El arrendatario revelará información sobre la aplicación inicial:

- Tipo de endeudamiento incremental medio ponderado aplicado a los pasivos por arrendamiento reconocidos en la fecha de aplicación inicial;
- Una explicación de cualquier diferencia entre los compromisos por arrendamiento operativo aplicando NIC 17 al final del ejercicio de presentación de información inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial y los pasivos por arrendamiento reconocidos en la fecha de aplicación inicial; y
- El uso de uno o más de los recursos prácticos disponibles.

Impacto práctico

El requerimiento de proporcionar una conciliación de los compromisos por arrendamiento operativo previamente revelados bajo NIC 17 y los pasivos por arrendamiento reconocidos inicialmente conforme a NIIF 16, proporciona un enfoque adicional sobre la exactitud de la revelación de información anterior.

Puede haber razones válidas para las partidas en conciliación, como pasivos nuevos derivados de la aplicación de la norma, nueva evaluación de contratos como contratos de servicio o ajustes resultantes del tratamiento de opciones de ampliación y finalización. Las entidades querrán asegurarse de que una partida en conciliación no es una corrección de la información revelada en el ejercicio anterior.

La identificación del tipo de descuento utilizado para valorar el pasivo por arrendamiento es un área que podría plantear desafíos para algunas entidades. Los requerimientos de información a revelar para la transición harán de éste un número visible para los usuarios de los estados financieros.

Los requerimientos de información a revelar sobre los costos actuales de (y la posible exposición futura a) los pagos variables por arrendamiento también proporcionarán visibilidad adicional a los usuarios, incluso cuando no se incluyan en la valoración del pasivo por arrendamiento.

Conclusión

La NIIF 16 no solamente tiene un impacto significativo en la contabilidad, sino que contiene una guía nueva y amplia sobre la información a revelar, con más información a proporcionar a los usuarios que antes.

Los arrendatarios deben asegurarse de que la preparación de la información a revelar forme parte del plan de implementación de la nueva norma. ¡Este es también el momento para volver a evaluar si la presentación actual de información sobre los compromisos por arrendamiento operativo según NIC 17 es precisa!

Escena 4, Toma 1: Desmitificando NIIF 9 para las empresas - Factoring y modelo de negocio

Holger Meurer, experto en Instrumentos Financieros, explica cómo el factoring puede afectar a la medición de las cuentas por cobrar.



LUCES, CÁMARA, ACCIÓN...

Estimada Empresa,

La clasificación y medición de los activos financieros bajo la NIIF 9 se determina en base a dos criterios:

- el **modelo de negocio** dentro del cual la entidad mantiene el activo (prueba del modelo de negocio), y
- los **flujos de efectivo** que surgen del activo (la prueba SPPI, es decir, el activo financiero da lugar a flujos de efectivo que son sólo pagos de principal e intereses).

Este artículo examina más detenidamente el primer criterio.

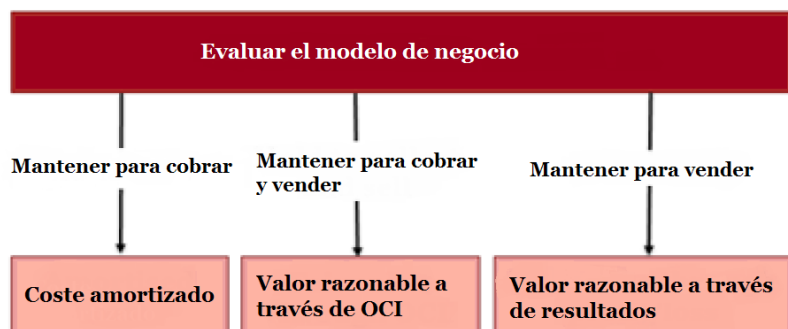
Prueba del modelo de negocio

La prueba del modelo de negocio determinará la clasificación de los activos financieros que superen la prueba SPPI.

La NIIF 9 distingue tres modelos de negocio diferentes:

- **Mantener para cobrar:** La entidad mantiene los activos financieros con objeto de cobrar los flujos de efectivo contractuales.
- **Mantener para cobrar y vender:** La entidad mantiene los activos financieros tanto para vender como para cobrar los flujos de efectivo contractuales.
- **Mantener para vender:** La entidad mantiene los activos financieros con la intención de venderlos antes de su vencimiento.

La prueba del modelo de negocio impulsa el tratamiento contable de la siguiente manera:



En la práctica, puede llegar a ser un reto determinar el modelo de negocio. La entidad debe tener en cuenta una serie de factores, que incluyen la frecuencia histórica, el momento y el valor de las ventas, la razón de las ventas y las expectativas de ventas futuras.

Factoring

Las empresas a menudo firman acuerdos de *factoring* en los que venden cuentas por cobrar a un tercero y transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios relacionados. Los acuerdos de *factoring* afectarán al modelo de negocio en el que se mantienen las cuentas por cobrar:

El modelo de negocio no será “mantener para cobrar”, sino, dependiendo de la frecuencia con que se vendan las cuentas por cobrar, “mantener para cobrar y vender” o “mantener para vender”. En ambos casos, las cuentas por cobrar deben medirse al valor razonable.

Consejo práctico:

Si una entidad hace *factoring* de algunas de sus cuentas por cobrar (por ejemplo, solo aquellas adeudadas por determinados clientes) podrá subdividir su cartera de cuentas por cobrar.

El modelo de negocio de la subcartera que contiene las cuentas por cobrar en *factoring* será “mantener para vender”. El modelo de negocio de la subcartera que contiene las cuentas por cobrar restantes será “mantener para cobrar”.

Conclusión

La clasificación y valoración de los activos financieros de acuerdo con NIIF 9 se basa no sólo en los flujos de efectivo que surgen del activo, sino también en el modelo de negocio en el que se mantienen. El *factoring* de las cuentas por cobrar puede afectar a la evaluación del modelo de negocio y resultar en la medición a valor razonable.

Toda nuestra gama de contenido y vídeos sobre NIIF 9 se puede encontrar [aquí](#).

Rechazos CINIIF Suplemento - NIC 37

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



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 legitimización 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 37, conforme a lo que sigue.

Rara vez se discute sobre NIC 37 en el Comité de Interpretaciones (CI). Las siguientes decisiones de agenda se desarrollaron en los últimos años.

Depósitos por envases retornables

Las entidades a menudo distribuyen sus productos en envases retornables. Estas entidades cobran un depósito por cada envase y están obligadas a reembolsar el depósito una vez que se devuelve el envase. El CI concluyó que:

La transacción de reembolso del depósito es un intercambio de un activo no financiero por efectivo si los envases se dan de baja como parte de la transacción de venta inicial. El reembolso es a discreción del cliente y, por lo tanto, no está dentro del alcance de NIC 32, sino dentro del alcance de NIC 37 como un pasivo por reembolso.

Si los envases no se dan de baja como parte de la transacción de venta inicial, entonces el único derecho del cliente es el derecho a reembolso, en cuyo caso está dentro del alcance de NIC 32.

Se consideró poco probable que la divergencia en la práctica fuera significativa y el tema no se incorporó a la agenda.

Valoración de pasivos que surgen de planes de comercialización de derechos de emisión

Se pidió al CI que aclarase si la valoración de un pasivo que surge de la comercialización de derechos de emisión debe reflejar los valores actuales de los derechos al final de cada ejercicio de presentación de información si se aplicaba NIC 37. Esta era la base requerida por la CINIIF 3 que se ha retirado.

El tema se consideró demasiado amplio como para concluir y, por tanto, el CI no añadió este tema a su agenda.

Inclusión del riesgo de crédito propio en el tipo de descuento

Se preguntó al CI si “riesgos específicos del pasivo” en NIC 37 sugiere que el riesgo de crédito propio de una entidad debe excluirse de los ajustes al tipo de descuento utilizado para valorar los pasivos.

La práctica común, según el CI, es excluir el riesgo de crédito propio, ya que se considera un riesgo de la entidad más que un riesgo específico del pasivo. El CI decidió que el tema se abordaría mejor como parte del proyecto del Consejo para reemplazar NIC 37 y no lo agregó a su agenda.

Manual of accounting — Interim financial reporting 2017

Descargue el libro electrónico gratuito ahora desde inform.pwc.com
Incluye una guía sobre NIC 34 y unos estados financieros ilustrativos.



El Topo de NIIF 15

Ruth Preedy, especialista en Ingresos Ordinarios de PwC, investiga cómo contabilizar las licencias bajo NIIF 15 con la ayuda del Topo.



Los sospechosos

Un acuerdo de licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual (PI) de una entidad y las obligaciones de la entidad de proporcionar esos derechos. Las licencias comunes incluyen patentes, *software*, películas y marcas comerciales.

Descripción del incidente

La administración debe evaluar si el contrato incluye una licencia diferenciada, y por lo tanto, tratada como una obligación de desempeño separada.

Será necesario determinar la naturaleza de la licencia si es distintiva.

Una licencia podría estar combinada con otros bienes o servicios y, por lo tanto, es más difícil identificar si es una obligación de desempeño separada. Cuando la licencia es el elemento predominante del paquete, el paquete se trata como una licencia.

Hechos

La NIIF 15 se refiere a dos tipos de licencia: derecho de acceso y derecho de uso. Una licencia es un derecho de acceso si:

- el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho;
- los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados arriba; y
- esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades ocurren.

La licencia se contabiliza como licencia de derecho de uso si los criterios anteriores no se cumplen. El reconocimiento de ingresos sigue entonces la naturaleza de la licencia:

1. Las licencias de **derecho de acceso** proporcionan acceso a la propiedad intelectual de una entidad a lo largo del tiempo y los ingresos se reconocen a lo largo del tiempo. La administración debe seleccionar una medida adecuada del progreso para determinar el patrón de reconocimiento. El enfoque lineal a menudo es un método apropiado, sin

embargo, podría haber circunstancias en las que la naturaleza de la propiedad intelectual o las actividades relacionadas indiquen que otro método de progreso reflejaría mejor la transferencia al cliente.

2. Las licencias de **derecho al uso** que proporcionan un derecho a utilizar la propiedad intelectual de una entidad son obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado. La administración debe determinar cuándo se transfiere el control de la licencia y reconocer los ingresos en esa fecha.

La administración tendrá que aplicar su criterio para evaluar si las actividades de la entidad afectarán significativamente a la propiedad intelectual. Esto considera cómo la propiedad intelectual proporciona un beneficio para el cliente. Si el beneficio se deriva de la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual, sólo las actividades que cambien esa forma o funcionalidad afectarán significativamente a la propiedad intelectual. La propiedad intelectual que tiene una funcionalidad independiente significativa, por ejemplo, la música o películas, deriva una parte sustancial de sus beneficios de esa funcionalidad. Sin embargo, cuando los beneficios se obtienen de algo distinto de la forma y funcionalidad de la propiedad intelectual, las actividades de una entidad podrían afectar significativamente a la propiedad intelectual. Por ejemplo, las actividades de una entidad para apoyar o mantener una marca comercial afectarán significativamente a la propiedad intelectual.

Recomendaciones

La naturaleza de esa propiedad intelectual es fundamental para el reconocimiento de ingresos ordinarios. Esta es una evaluación difícil. Considerar cómo el cliente se beneficia de la propiedad intelectual es probablemente un buen punto de partida.

Investigación adicional

Existe una excepción para el reconocimiento de ingresos ordinarios de royalties, basados en ventas o en el uso, prometidos a cambio de una licencia de propiedad intelectual. Lo consideraremos en futuras investigaciones.



Recién salido de la imprenta

Selección de los editores

Definición de un negocio

El Consejo continuó discutiendo las cartas con comentarios recibidos sobre la definición de un negocio. El Consejo decidió provisionalmente:

- Aclarar que la definición de un negocio se cumple cuando el proceso adquirido impacta sobre la creación de productos de manera significativa.
- Reafirmar que la posibilidad de que un participante en el mercado sustituya los elementos que faltan ya no se considerará al evaluar si un grupo adquirido de activos es o no un negocio, ya que no forma parte de lo que se está adquiriendo.
- Aclarar que, si el grupo adquirido de activos crea productos, incluso si el adquirente no

tiene la intención de utilizarlo para la creación de productos, lo que se está adquiriendo todavía sería un negocio.

El Consejo decidió provisionalmente aclarar que “otros ingresos” en la definición de productos incluye ingresos ordinarios y otros ingresos tanto dentro como fuera del alcance de NIIF 15. El Consejo también decidió provisionalmente modificar la definición de producto en la definición de un negocio en el Anexo A para asegurar la uniformidad interna en la norma y eliminar la afirmación de que un conjunto de activos y actividades en las que está presente un fondo de comercio se presume que es un negocio. El Consejo discutirá una comparación de las modificaciones del FASB y del IASB en una futura reunión del Consejo.

Otros temas interesantes

Mantenimiento de las NIIF

NIC 8 – Contabilización de cambios de política resultantes de decisiones de agenda del CI

Las decisiones de agenda del CI no son normativa autorizada, por lo tanto, no tienen requerimientos de transición. Muchos reguladores exigen que se sigan las decisiones de agenda del CI y se anime a las entidades a realizar un cambio voluntario de política bajo NIC 8 cuando el cambio dé como resultado “información útil, informativa y persuasiva”. Actualmente, un cambio voluntario de política contable se aplica de forma retroactiva,

a menos que sea impracticable. El Consejo decidió provisionalmente modificar NIC 8 para reducir el umbral de impracticabilidad para la aplicación retroactiva de los cambios voluntarios en las políticas contables de las decisiones de agenda. El umbral propuesto incluiría una consideración de los beneficios y costos de aplicar el cambio retroactivamente.

Proyectos de elaboración de normas

Tarifa regulada

El Consejo consideró ejemplos que demuestran el funcionamiento de un posible modelo contable para las actividades sujetas a una “regulación de tarifas definida”. Los ejemplos muestran cómo el

modelo reconocería un activo o un pasivo regulado, y un ajuste regulado relacionado en resultados. El Consejo consideró el momento y el importe del ajuste inicial, así como el momento de la reversión.

Estas son las principales selecciones del editor de la reunión del Consejo en junio. Para obtener una lista completa de todas las discusiones, visite la página web del IASB en www.IFRS.org

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

Sergio Tubío

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

María Esperanza Opazo

Gerente

maria.opazo@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400780

Mercedes Roa

Gerente

mercedes.roa@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400581

Adelixa Graterol

Gerente

adelixa.Graterol@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400236

Mauricio Salazar

Gerente

Mauricio.Salazar@cl.pwc.com

Tel: (56) 29400844

Edgardo Ramírez

Senior Manager

Ramirez.Edgardo@cl.pwc.com

Tel: (56) 2 29400393

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](http://www.pwc.es)

© 2017 PricewaterhouseCoopers, S.L. Todos los derechos reservados.