Nº 81 – septiembre 2014

Beyond the GAAP

Boletín Informativo de Mazars sobre Normas Contables

Contenido

Destacados
NIIF pág. 2
Europa pág. 3

En detalle
Publicación de una modificación a la NIIF 10 y a la NIC 28 pág. 4

Eventos y FAQ pág. 6

Editores:
Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat

Columnistas:
Egle Mockaityte, Didier Rimbaud y Arnaud Verchère

Contacto:
Mazars
C/Diputació, 260
08007 – Barcelona – España
TEL: +34 934 050 855

C/Alcalá, 63
28014– Madrid – España
TEL: +34 915 624 030

www.mazars.es www.mazars.com

EDITORIAL

Después de un corto periodo estival, el IASB y el Comité de Interpretaciones de las NIIF (el CINIIF) han reiniciado su trabajo.

Durante el mes de septiembre, el IASB ha publicado un Documento para Discusión sobre actividades reguladas y ha continuado las deliberaciones sobre dos grandes proyectos: Contratos de seguros y Marco Conceptual.

En paralelo, el CINIIF ya ha decidido cómo comunicará las consultas sobre la NIIF 11; finalmente, sus conclusiones al respecto se publicarán en el *IFRIC Update* dentro de la sección "Decisiones de la Agenda". Los proyectos se deberían discutir en la reunión de noviembre, para que estén finalizados, a priori, en el mes de marzo.

¡Buena lectura!

Destacados - NIIF

Mejoras anuales a las NIIF – Ciclo 2012-2014

El pasado 25 de septiembre, el IASB publicó el texto definitivo de las Mejoras anuales a las NIIF: Ciclo 2012-2014. Las 5 modificaciones definitivas, que afectan a 4 normas, son las siguientes:

- NIIF 5 - *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas:* se adjunta una guía para tratar los casos en los que una entidad modifica las condiciones de cesión y reclasifica un activo mantenido para la venta como un activo mantenido para su distribución o viceversa.
- NIIF 7 – *Instrumentos financieros: Información a revelar:* se incluyen guías adicionales para aclarar si un "contrato de administración" en el contexto de una cesión de activos supone implicación continuada y el nivel de información a revelar.
- NIIF 7 - *Instrumentos financieros: Información a revelar:* se aclara que no es necesario incluir en la información financiera condensada intermedia, la información adicional requerida por la modificación de la NIIF 7 "*Baja en cuentas*"
- NIC 19 – *Retribuciones a los empleados:* se precisa que la profundidad del mercado de los Bonos Corporativos de Alta Calidad (*High Quality Corporate Bonds* – HQCB) que sirva de referencia para calcular el tipo de interés al que se deben actualizar los beneficios post-empleo debe evaluarse a nivel moneda (y por tanto no necesariamente a nivel país en el caso, por ejemplo, de la Eurozona).
- NIC 34 - *Información financiera intermedia:* incluye precisiones sobre el significado de la frase "*en otra parte del informe financiero intermedio*".

El IASB ha establecido como fecha de aplicación obligatoria de estas modificaciones los ejercicios abiertos a partir del 1 de enero de 2016, siendo posible su aplicación anticipada.

El EFRAG no espera que la Comisión Europea adopte este texto hasta el 3er trimestre de 2015.

Documento para Discusión sobre actividades reguladas

El 17 de septiembre de 2014, el IASB publicó para comentarios el Documento para Discusión sobre actividades reguladas.

El documento de trabajo tiene por objetivo recabar los puntos de vista de las partes interesadas sobre qué información sobre los efectos de estas actividades son relevantes para los usuarios de los estados financieros y cómo deberían reflejarse en los mismos. El texto no incluye propuestas contables específicas.

Los comentarios al documento se pueden remitir hasta el 15 de enero de 2015. Para más detalles, visitar la web del IASB en:
http://www.ifrs.org/Alerts/Publication/Pages/IASBpublishes-a-Discussion-Paper-on-reporting-the-financial-effects-of-rate-regulation-September-2014.aspx

Unidad de cuenta y valores cotizados

El 16 de septiembre de 2014, el IASB publicó para comentarios el Proyecto de Norma ED/2014/4 "*Medición de las inversiones cotizadas en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas a valor razonable*" por el que propone modificar las normas NIIF 10, NIIF 12, NIC 27, NIC 28, NIC 36 y NIIF 13.

Este proyecto de modificación tiene por objeto aclarar que:

- la unidad de cuenta de una inversión en una entidad dependiente, un negocio conjunto o una asociada es la inversión considerada en su conjunto, y
- tratándose de valores cotizados, el valor recuperable de la inversión es el precio de cotización multiplicado por el número de títulos que se poseen.

Ya no será posible tener en cuenta la prima de control lo que probablemente provocará numerosos comentarios de las partes interesadas.

Los comentarios a este Proyecto de Norma están abiertos hasta el 16 de enero de 2016. El texto está disponible en la web del IASB:
http://www.ifrs.org/Alerts/Publication/Pages/IASBpublishes-Exposure-Draft-Measuring-Quoted-Investments-September-2014.aspx

El CINIIF se pronuncia sobre la clasificación en las notas explicativas de los estados financieros de las valoraciones a valor razonable realizadas por proveedores externos

Durante su reunión de septiembre, el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) trató el asunto de la clasificación en las notas explicativas de los estados financieros dentro de la jerarquía de 3 niveles (definidos en la NIIF 13) de los instrumentos financieros valorados a valor razonable, cuando los valores razonables los haya calculado un proveedor externo.

El debate se centró en la posibilidad de clasificar como de nivel 1 (precio cotizado sin ajustar en mercados activos para instrumentos idénticos) las valoraciones facilitadas por entidades reconocidas tales como MarkIT, RICs de Thomson Reuters, Bloomberg Generic (BGN), Bloomberg CBBT, etc.

El CINIIF ha recordado que la clasificación de la valoración del valor razonable en las notas explicativas de los estados financieros en los niveles 1, 2 ó 3 de la jerarquía indicada en la NIIF 13, depende principalmente de la naturaleza y grado de observación de las variables utilizadas para realizar la

valoración y no de la técnica de valoración empleada. Por tanto, la estimación del valor razonable realizada por proveedores externos sólo se podrá clasificar como de nivel 1 si dicha estimación se ha realizado exclusivamente a partir de variables de nivel 1 (es decir, precios cotizados sin ajustar).

Por tanto, para que una entidad pueda clasificar una valoración externa como una valoración de nivel 1, deberá ser capaz de comprender claramente las variables empleadas por los proveedores externos y asegurarse de que todas ellas son de nivel 1.

El Comité considera que la NIIF 13 ya es suficientemente clara y por tanto no ve necesario desarrollar una interpretación o modificar la NIIF 13 por este asunto. Las partes interesadas tienen 3 meses para realizar sus comentarios a esta decisión provisional.

Destacados - EUROPA

El EFRAG solicita al IASB incluir en su proceso una revisión pública de validación final

El pasado 30 de septiembre, el EFRAG publicó una carta dirigida al IASB reiterando su petición de incluir mejoras en el proceso de control de calidad de las normas antes de su publicación.

El EFRAG solicita incluir una revisión pública de errores fatales ("*public fatal flaw review*") como etapa formal dentro del proceso de elaboración de las NIIF ("*Due Process Handbook*"). Los resultados de esta "*public fatal flaw review*" se discutirían por el Consejo en una reunión pública con el fin de tener en cuenta cualquier aspecto útil o constatar que no es necesario realizar ninguna acción adicional antes de que el texto final de la norma se apruebe por el IASB.

La carta dirigida por el EFRAG al IASB se puede consultar en la web del EFRAG: http://www.efrag.org/Front/n1-1386/EFRAG-calls-againfor-public-fatal-flaw-reviews.aspx

Suscríbete

Mantente al día sobre la doctrina contable internacional con la edición en español del boletín informativo de Mazars sobre normas contables internacionales llamado

Beyond the GAAP

Beyond the GAAP, el boletín informativo mensual elaborado por MAZARS, es totalmente gratuito. Para subscribirte, envía un e-mail a doctrina@mazars.es mencionando:

Nombres y apellidos de las personas a quienes quieres enviar Beyond the GAAP,

Su puesto y empresa,

Su dirección de e-mail

Desde el mes siguiente, recibirán un correo electrónico con un enlace al último número de Beyond the GAAP.

En detalle

Publicación de una modificación a la NIIF 10 y a la NIC 28

El 11 de septiembre de 2011, el IASB publicó una modificación a las normas NIIF 10 y NIC 28, para aclarar el tratamiento contable de las ventas o aportaciones de activos (en sentido amplio) realizadas entre entidades del grupo (es decir, sociedad dominante y sus entidades dependientes) y entidades contabilizadas por el método de puesta en equivalencia.

Cuando el grupo aporta una dependiente, o activos, a una entidad contabilizada por puesta en equivalencia (es decir, a una entidad asociada o a un negocio conjunto según la NIIF 11), la norma revisada aclara el importe de resultado (beneficio o pérdida) que se debe reconocer en las cuentas consolidadas.

En otras palabras, la modificación precisa en qué casos sería posible registrar un resultado total y en cuales se debe registrar un resultado parcial.

Recordemos que existe una incoherencia, reconocida por el propio IASB (ver *IASB Update* de diciembre de 2009) entre:

- la interpretación SIC 13, ahora integrada en la NIC 28, que considera que en las cuentas consolidadas del grupo, el resultado derivado de la aportación de un activo no monetario a una entidad asociada o un negocio conjunto se debe reconocer únicamente por la cuota-parte que ostentan los inversores fuera del grupo (es decir, se registra un resultado parcial)
- la NIC 27 R / NIIF 10, que consideran que la pérdida de control de una dependiente es un hecho mayor que justifica la reevaluación a valor razonable de la cuota-parte de la inversión que se retiene con contrapartida en resultados (es decir, se registra un resultado total).

  Para más detalles sobre esta problemática, ver estudio publicado en *Beyond the Gaap* de julio-agosto 2012.

En la práctica, y a falta de precisiones en los textos, los dos análisis son posibles (resultado total o resultado parcial), sin perjuicio, naturalmente, de la aplicación uniforme del criterio a lo largo del tiempo.

Al margen de la incoherencia entre las normas, la situación anterior primaba la forma (existencia de una dependiente) sobre el fondo de la operación y representaba un riesgo de estructuración de operaciones.

En efecto, en el caso de un grupo que haya optado por el enfoque de la NIC 27R (es decir, resultado total), la aportación de un activo "aislado", es decir, un activo que no constituya un negocio, podría dar lugar a:

- reconocer un resultado parcial en el caso de aportación de un activo "aislado" como tal,
- o, reconocer un resultado total, aportando inicialmente el activo aislado a una estructura jurídica creada para estos efectos y cediendo/aportando posteriormente la inversión en esta newco a la entidad contabilizada por puesta en equivalencia.

La modificación propone diferenciar el tratamiento contable en función de la naturaleza de los activos:

- las aportaciones de activos que constituyen un negocio en el sentido de la NIIF 3, se tratarían conforme a la NIC 27R/NIIF 10 (es decir, registrando un resultado total)

  El Consejo considera que la lógica introducida por la NIIF 3R/NIC 27R, que supone registrar un resultado total cuando se pierde el control, únicamente es aplicable a las transferencias de negocios (y no a una mera transferencia de activos aislados).

- las aportaciones de activos que no constituyen un negocio en el sentido de la NIIF 3, se tratarían conforme a la lógica de la SIC 13 (esto es, registrando un resultado parcial).

  En este caso, el Consejo considera que no se puede aplicar la excepción introducida por la NIC 27R (y que no ha cambiado en la NIIF 10), consistente en reconocer un resultado total por la cesión (ya que no se ha producido transferencia de negocio alguna).

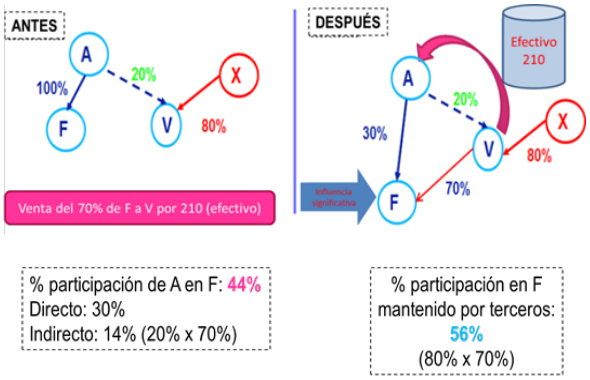
  Recordemos que la eliminación de resultados internos es inherente al método de puesta en equivalencia y que este tratamiento contable es, por tanto, el tratamiento contable normal.

Con el fin de limitar la estructuración de operaciones, la modificación remite a los indicadores incluidos en la NIIF 10 y que permiten determinar en qué casos transacciones diferentes deben considerarse de manera global.

Ejemplo ilustrativo

A vende el 70% de su dependiente F (de la que tenía el 100%) a la entidad V, en la que la entidad A tiene un 20% y ejerce influencia significativa, por un importe en efectivo de 210.

El valor contable de la participación que A tiene en F es de 100 (antes de la venta). El valor razonable del 30% que A retiene en F es 90. A ejerce influencia significativa en F con el 30%.



En la medida que la entidad F no constituya un negocio de conformidad con la NIIF 3, A debe reconocer un resultado parcial en la operación.

El resultado asociado con la pérdida de control de A en F tiene dos componentes:

- el beneficio resultante de la venta del 70% de la participación.

  El beneficio de la venta, igual a 140 (210 recibido menos 70% x 100 del valor neto consolidado de F), se reconoce al 80% (es decir, el porcentaje de V ostentado por terceros), dando lugar a un beneficio de 112 (ó 140 x 80%).

  El resto (28, es decir 140 x 20%) se elimina contra el valor contable de la inversión en V contabilizado mediante el método de puesta en equivalencia.

- y el beneficio resultante de la re-evaluación del valor razonable del 30% retenido en F.

  Solo el 56% del beneficio resultante de la re-evaluación del valor razonable del 30% retenido en F, igual a 60 (esto es, el valor razonable de 90 menos el 30% del valor neto contable, ó 100 x 30%) se reconoce en la cuenta de resultados.

  Esto se debe a que A tiene en total el 44% de participación en F: un 30% directo más un 14% indirecto (o 20% de V x 70% ostentado por V en F). La reevaluación del porcentaje de participación en F da lugar por tanto a un beneficio de 34 (60 x 56%). La parte no reconocida del beneficio de la re-evaluación también se elimina contra el valor contable de la inversión en F registrada mediante el método de puesta en equivalencia.

Resaltar que el principio de eliminar parte del beneficio de la re-evaluación se debe al hecho de que A tiene influencia significativa sobre F. Si la inversión de A en F se registrase de conformidad con la NIC 39, el beneficio se debería registrar en su totalidad.

La modificación es aplicable de forma prospectiva a los ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, siendo posible su aplicación anticipada.

Naturalmente, la aplicación de estas modificaciones por las entidades europeas requiere que las mismas sean previamente adoptadas por la Unión Europea.

Eventos y FAQ

Preguntas frecuentes (FAQ)

NIIF

- Análisis de contratos para determinar si el vendedor actúa en calidad de principal o de agente según NIC 18 y NIIF 15
- Amortización de gastos de desarrollo: impacto de las modificaciones a la NIC 36 y NIC 38 "métodos de amortización aceptables"
- Valoración y contabilización de beneficios post-empleo con rentabilidad garantizada: ¿se puede aplicar el proyecto de interpretación CINIIF D9?
- Identificación del alcance de entidades e intereses afectados por la información a revelar sobre entidades estructuradas, requerida por la NIIF 12
- Tratamiento de impuestos diferidos que surgen por contratos de arrendamiento financiero

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

IASB	CINIIF	EFRAG
16 - 24 de octubre de 2014	11 - 12 de noviembre de 2014	8 - 10 de octubre de 2014
13 - 21 de noviembre de 2014	27 - 28 de enero de 2015	5 - 7 de noviembre de 2014
14 - 18 de diciembre de 2014	24 – 25 de marzo de 2014	1- 4 de diciembre de 2014

La presente edición de *Beyond the Gaap* es una traducción al español de la versión en inglés publicada por Mazars por lo que en caso de diferencias prevalece la publicación original en inglés. La revisión técnica de la traducción ha sido realizada por Belén Alonso, socia del Departamento Técnico de Mazars en España.

Para cualquier aclaración sobre el contenido de este documento pueden dirigirse a sus contactos habituales en Mazars o a cualquiera de nuestras oficinas.

NUESTRAS OFICINAS EN ESPAÑA

ALICANTE
c/ Pintor Cabrera, 22
03003 - Alicante
Tel: 965 926 25

MADRID
c/Alcalá, 63
28014 - Madrid
Tel: 915 624 030

BARCELONA
c/ Diputació, 260
08007 - Barcelona
Tel: 934 050 855

MÁLAGA
c/ Pirandello, 6
29010 - Málaga
Tel: 952 070 889

BILBAO
c/ Rodríguez Arias, 23
48011 - Bilbao
Tel: 944 702 571

VALENCIA
c/ Félix Pizcueta, 4
46004 - Valencia
Tel: 963 509 212

VIGO
Plaza de Compostela, 17
36201 - Vigo
Tel: 986 441 920

Beyond the GAAP es una publicación de Mazars. El objetivo de este boletín informativo es mantener informados a los lectores sobre desarrollos contables.
Beyond the GAAP en ningún caso será relacionada, en parte o totalmente, con una opinión emitida por Mazars.
A pesar del meticuloso cuidado al preparar esta publicación, Mazars no será responsable de errores u omisiones que la misma pueda contener.

El borrador de esta edición se completó el 31 de octubre de 2014.

© MAZARS – octubre de 2014