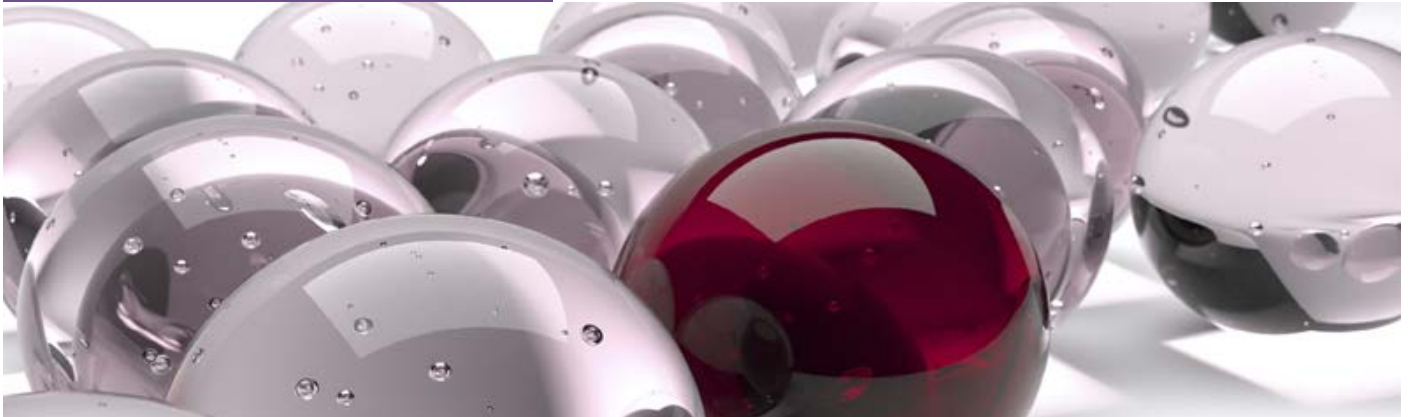


Beyond the GAAP

Boletín Informativo de Mazars sobre normas contables

Nº 102 – Julio-agosto de 2016



Editorial

Los grandes proyectos del IASB están a punto de concluir. Desde 2014 el IASB ha publicado sus normas sobre ingresos, instrumentos financieros y arrendamientos y se espera que para finales de 2017 también finalice los proyectos sobre *Contratos de Seguros* y *Marco Conceptual*.

Ahora comienza el proceso de adopción en Europa y el trabajo de los reguladores. Mientras se espera que la Comisión Europea apruebe la NIIF 15 y la NIIF 9 antes de fin de ejercicio, la ESMA ha publicado recomendaciones en relación con la información a facilitar sobre el proceso de transición a la NIIF 15 y se espera que en otoño también publique recomendaciones en relación con la NIIF 9.

Además de sus grandes proyectos, el IASB continúa con sus trabajos de “mantenimiento” de las normas existentes. En esta edición, *Beyond the GAAP* presenta las modificaciones propuestas a la NIIF 3 – *Combinaciones de Negocios* tras la Revisión Post-Implementación de la norma.

¡Bienvenidos y buena lectura!

Contenido

Destacados

[NIIF](#)

pág. 2

[Europa](#)

pág. 3

En detalle

[Propuesta de modificaciones la NIIF 3 y la NIIF 11](#)

pág. 4

Destacados - NIIF

China se une al Consejo de Supervisión de la Fundación NIIF

El 19 de agosto de 2016, el Consejo de Supervisión de la Fundación NIIF (órgano responsable de la supervisión de la Fundación NIIF) anunció el nombramiento en su seno de un representante del Ministerio de Economía de la República Popular China.

China se une así al Consejo de Supervisión de la Fundación NIIF en el que ya están los siguientes países:

- Brasil (Comissão de Valores Mobiliários (CVM));
- la Comisión Europea;
- Japón (Agencia de Servicios Financieros (FSA));
- Corea del Sur (Comisión de Servicios Financieros (FSC));
- Estados Unidos (SEC);
- IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores); y
- el Comité de Mercados Emergentes de IOSCO

Proyecto de Seguros: el IASB actualiza su web

El pasado 10 de agosto de 2016, el IASB actualizó la página web dedicada al proyecto sobre *Contratos de Seguros*. Aprovechando la actualización, el IASB informa sobre la situación del proyecto e incluye información sobre:

- actividades de consulta: el IASB ha lanzado una cuarta ronda de consultas para ayudar a su personal a identificar las cuestiones claves;
- la respuesta del IASB a los comentarios de las partes interesadas sobre el Proyecto de Norma de 2013;
- el efecto de las nuevas deliberaciones sobre el Proyecto de Norma de 2013: un documento presenta en particular cómo y dónde podría cambiar el Proyecto de Norma 2013 como resultado de las decisiones provisionales del Consejo.

Para más información, visitar la página web del IASB en este [enlace](#).

Destacados - Europa

ESMA: 19º extracto de la base de datos de decisiones adoptadas por los supervisores europeos en relación con la aplicación de las NIIF

El 27 de julio de 2016, la ESMA (la Autoridad Europea de Valores y Mercados) publicó el 19º extracto de su base de datos de decisiones adoptadas por los supervisores europeos en relación con la aplicación de las NIIF. El documento contiene 12 decisiones adoptadas por los supervisores en relación con los siguientes temas:

- Derivado implícito vinculado a la inflación en un contrato principal de arrendamiento (NIC 39)
- Clasificación de un vehículo separado como operación conjunta sobre la base de "los otros hechos y circunstancias" (NIIF 11)
- Tipo de cambio adecuado cuando existen múltiples tipos de cambio (NIC 21)
- Presentación del beneficio derivado de la venta de un activo intangible (NIC 38)
- Identificación de variables no observables (NIIF 13)
- Adquisición inversa de una sociedad cotizada sin actividad (NIIF 3, NIC 8 y NIIF 2)
- Información a revelar sobre diferentes categorías de ingresos (NIC 18 y NIIF 8)

- Determinación de si una red de distribuidores adquirida en una combinación de negocios es un activo intangible de vida útil indefinida (NIC 38)
- Intercambio de un negocio por una participación en una filial y posterior distribución de la filial adquirida a los accionistas (NIIF 3 y CINIIF 17)
- Determinación de los máximos beneficios económicos disponibles en un plan de pensiones de prestación definida y valoración de los activos del plan (NIC 19 y CINIIF 4)
- Valoración del pasivo por impuestos diferidos asociado a activos biológicos cuando el tipo impositivo cambia durante la vida útil de los activos (NIC 12 y NIC 41)
- Registro contable en estados financieros intermedios de las contribuciones a un fondo de garantía de depósitos (CINIIF 21).

El 19º extracto de la base de datos de la ESMA con las decisiones de los supervisores se puede consultar en este [enlace](#)

Destacados - Europa

La ESMA publica una Declaración Pública sobre la implementación e información a revelar de la NIIF 15

El 20 de julio, la ESMA emitió una declaración pública sobre la implementación de la NIIF 15 – *Ingresos ordinarios de contratos con clientes* y sobre la información a revelar en relación con esta norma.

Cabe recordar que la NIIF 15 es de aplicación obligatoria para los ejercicios económicos que comiencen a partir de 1 de enero de 2018, estando permitida su aplicación anticipada, sin perjuicio de la pertinente aprobación por parte de la Unión Europea, esperada para el segundo semestre de 2016.

En pocas palabras, la ESMA indica que la información a revelar que se incluya en los estados financieros intermedios y anuales sobre los impactos de la implementación de la nueva norma, tanto cualitativos como cuantitativos, deberá ser cada vez más precisa desde la etapa previa hasta la aplicación inicial de la norma.

La declaración pública de la ESMA se puede descargar en este [enlace](#).

En detalle

Propuesta de modificaciones a la NIIF 3 y la NIIF 11 (publicada el 29 de junio de 2016)

El IASB ha publicado una propuesta de modificaciones a la NIIF 3 – *Combinaciones de negocios* y la NIIF 11 – *Acuerdos conjuntos* cuyo periodo de comentarios está abierto hasta el 31 de octubre.

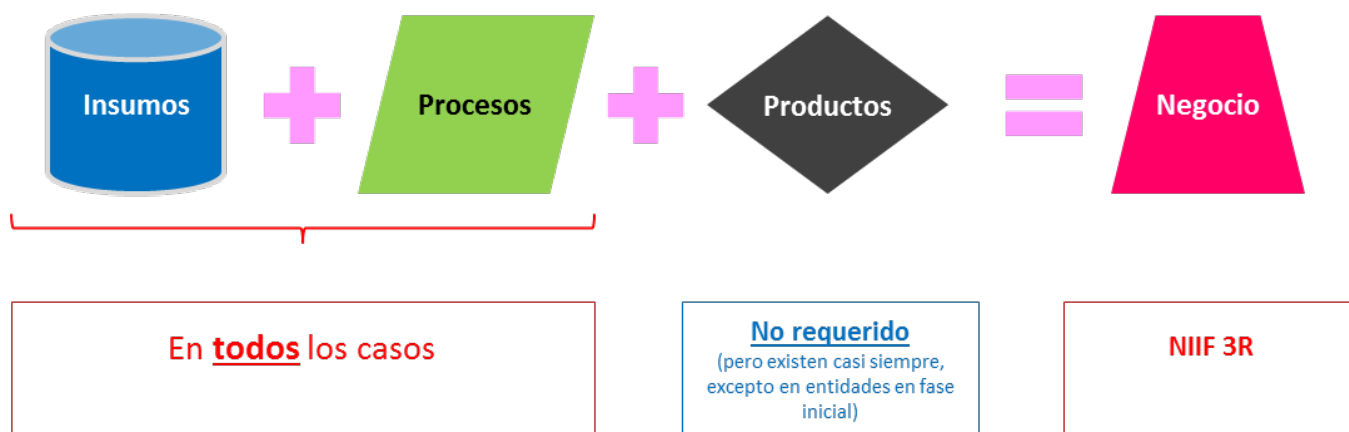
Para ambas modificaciones, el Consejo propone la aplicación prospectiva, con la posibilidad de aplicación anticipada; a la fecha aún no se ha decidido la fecha de entrada en vigor.

NIIF 3 – Aclaración de la definición de negocio

Tras la Revisión Post-implementación (PIR) de la NIIF 3 y de los debates del Comité de Interpretaciones de las NIIF (noviembre de 2015) y del IASB (marzo de 2016), el Consejo ha decidido revisar la definición de “negocio” (para más detalles sobre los hallazgos de la PIR, consultar sección “En detalle” de *Beyond the GAAP* de julio de 2015).

Antes que nada, recordar que un negocio implica:

- insumos (inputs);
- procesos; y
- normalmente, productos (outputs).



a) Un nuevo enfoque para identificar un negocio

En la práctica, las modificaciones incluyen cambios en las definiciones de los diferentes elementos que constituyen un negocio y un nuevo enfoque en dos pasos para identificar si una transacción es la adquisición de un negocio.

El primer paso supone evaluar si todo el valor razonable de los activos adquiridos brutos se concentra sustancialmente en un solo activo (o grupo de activos similares).

Si el valor razonable de los activos no se concentra en un solo activo, la modificación propone utilizar un árbol de decisiones para evaluar si se han adquirido uno o más procesos sustantivos. Se tratan diferentes situaciones, dependiendo de si el conjunto adquirido de actividades y activos tiene o no la capacidad de crear productos.

b) Cambios en las definiciones de los diferentes elementos

La nueva definición de producto pone mayor énfasis en los bienes y servicios proporcionados a los clientes (para garantizar la coherencia con la definición de producto en la NIIF 15).

La nueva definición ya no especifica que los elementos adquiridos deban tener la capacidad de reducir los costes (o de proporcionar otros beneficios económicos).

Sin embargo, las modificaciones propuestas establecen que el(los) proceso(s) adquirido(s) debe(n) ser sustantivo(s) y tener la capacidad de contribuir a fabricar productos.

El proyecto propone eliminar la referencia a “participantes del mercado”, aplicable a situaciones en las que los elementos adquiridos no incluían todos los elementos utilizados por el vendedor. El Consejo considera que este análisis es probable que sea diferente según el comprador.

Finalmente, la presencia de un importe no insignificante de fondo de comercio ya no crea la presunción de que un conjunto concreto de activos y actividades sea un negocio. Ahora, la existencia de fondo de comercio es simplemente un “indicador” de que el conjunto de activos y actividades adquiridos podrían ser un negocio y, por tanto, no exime de tener que realizar el análisis hasta el final.

c) Primer paso: evaluar la concentración del valor razonable

Este nuevo paso en el proceso pretende facilitar el análisis ya que si se cumplen ciertos criterios no es necesario continuar con el resto del árbol de decisión.

En la práctica, este nuevo paso supone determinar si todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra sustancialmente en un solo activo identificable (o grupo de activos identificables similares). Si es así, la transacción no es una combinación de negocios.

Un solo activo identificable es cualquier activo, o grupo de activos, que se reconocería y valoraría como un solo activo identificable en una combinación de negocios.

En la práctica, por tanto, un edificio arrendado a un tercero bajo un arrendamiento operativo no se descompondrá en una construcción y un activo intangible (es decir, el arrendamiento) sino que se tratará como un solo activo identificable.

Según las modificaciones propuestas, para evaluar la concentración del valor razonable no se podrán combinar en un solo activo identificable, ni se considerará un grupo de activos identificables similares, los siguientes activos:

- activos tangibles e intangibles identificables por separado;
- activos intangibles identificables en diferentes clases de activos intangibles (marcas registradas, patentes, relaciones con clientes, etc.);
- clases diferentes de activos tangibles (por ejemplo, existencias y equipos de fabricación, salvo en situaciones en las que no sea posible separar físicamente los activos sin incurrir en costes significativos o pérdidas de valor);
- activos financieros y no financieros;
- clases diferentes de activos financieros (cuentas a cobrar, valores negociables, efectivo, etc.).

El valor razonable de los activos brutos no es lo mismo que el precio de la transacción ya que también incluye el valor razonable de los pasivos, el valor razonable de las participaciones no dominantes y el valor razonable de cualquier participación previamente mantenida en la entidad.

Si el valor razonable de los activos brutos se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, el Consejo considera que la transacción no es una combinación de negocios (y por tanto, en la práctica, no es necesario continuar con el análisis).

d) Segundo paso: evaluar si al menos un proceso adquirido es sustantivo

Si la prueba de concentración del valor razonable no es concluyente, la entidad debe continuar con el segundo paso. Los criterios de evaluación de este segundo paso son diferentes dependiendo de si el conjunto de actividades y activos adquiridos tiene o no productos en la fecha de adquisición.

Si el conjunto adquirido de activos y actividades no tiene productos en la fecha de adquisición, las modificaciones propuestas establecen que sólo puede existir un proceso sustantivo si los inputs incluyen una plantilla de trabajadores organizada capaz de fabricar productos (outputs). En otras palabras, la presencia de una plantilla de trabajadores con responsabilidad sobre funciones auxiliares no sería suficiente para considerar que el conjunto de activos y actividades adquiridos son un negocio.

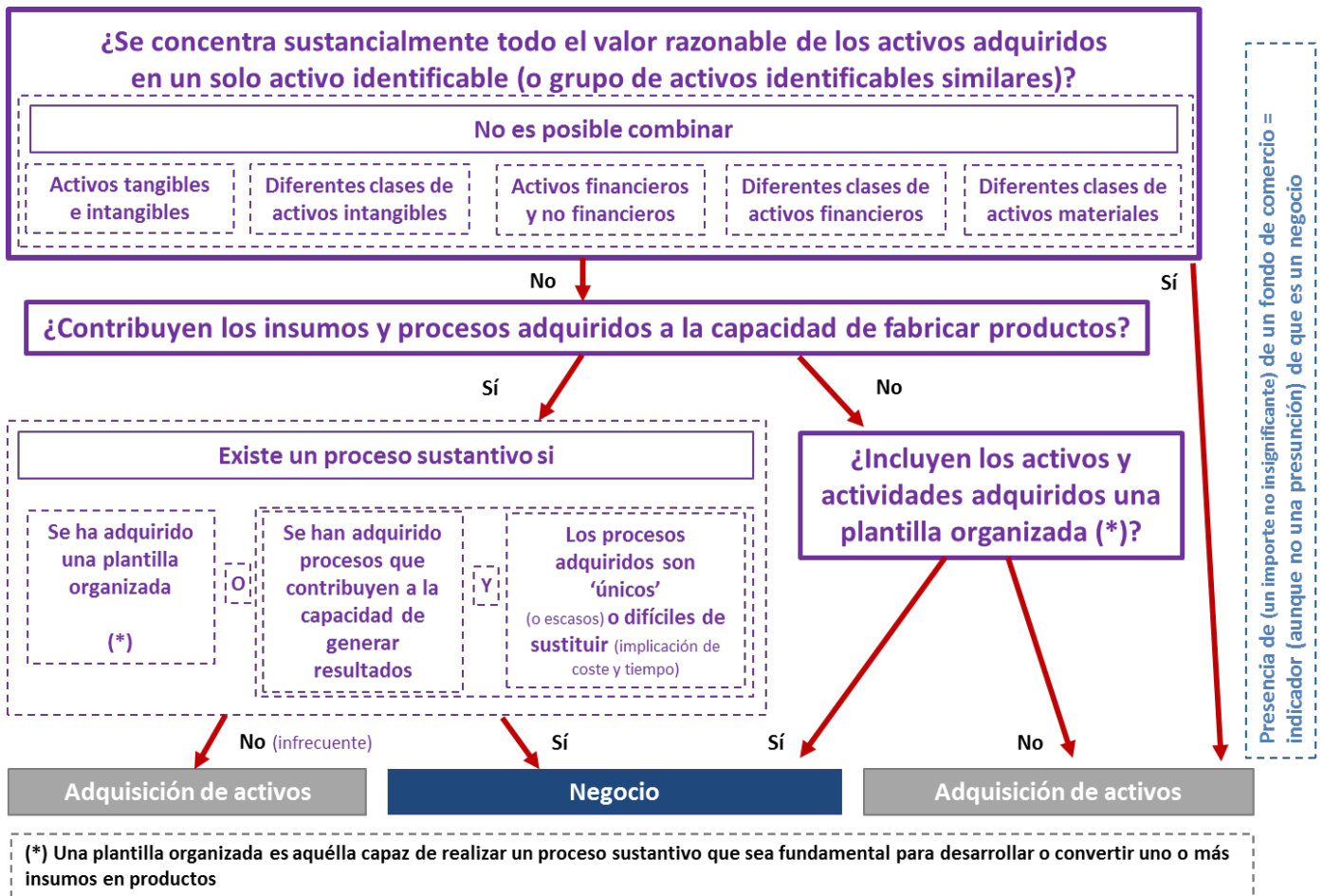
Si los activos y actividades adquiridos tienen productos en la fecha de adquisición, entonces se considera que existe un proceso sustantivo si:

- el conjunto incluye una plantilla de trabajos organizada con las habilidades necesarias para fabricar productos; O
- el conjunto de activos y actividades adquiridos incluye un proceso (o conjunto de procesos) que contribuye a la capacidad de continuar fabricando productos y dicho(s) proceso(s) es “único” o “escaso”, o no puede ser sustituido sin un coste, esfuerzo o retraso significativo.

Las modificaciones propuestas a la NIIF 3 incluyen numerosos ejemplos que ilustran cómo sería el proceso de evaluación en situaciones específicas.

e) Adquisición de activos versus combinación de negocios – resumen

Las modificaciones propuestas incluyen un árbol de decisiones parcial. Nosotros facilitamos una versión más completa, recurriendo a los detalles y ejemplos adicionales que proporciona la norma:



A recordar

- La definición de negocio solo se modifica ligeramente.
- Las modificaciones aclaran, mediante guías adicionales y muchos ejemplos ilustrativos, el proceso para evaluar si una transacción es una combinación de negocios o una adquisición de activos.
- Se introduce una prueba de “concentración del valor razonable” que permite identificar rápidamente ciertas situaciones en las que la transacción es una adquisición de activos y no una combinación de negocios.
- La adquisición de una plantilla de trabajadores organizada con las habilidades necesarias para fabricar productos es un indicador clave para la calificación de un negocio.

NIIF 11 – Adquisición de participaciones en operaciones conjuntas

Conscientes de la existencia de prácticas divergentes, el IASB quiere aclarar el tratamiento contable de la adquisición de participaciones en operaciones conjuntas dependiendo de si la entidad obtiene o no el control (el control exclusivo) del acuerdo conjunto.

Recordemos que la NIIF 11 distingue diferentes tipos de acuerdos conjuntos:

▪ **Negocios conjuntos**

Situación (más frecuente) en la que las partes solo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo conjunto, y registran su participación mediante el método de la participación (puesta en equivalencia).

▪ **Operaciones conjuntas**

Situación (infrecuente en la práctica) en la que las partes tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos del acuerdo conjunto, y registran su cuota-parte de los activos y pasivos (e ingresos y gastos), esto es, según un método similar a la integración proporcional.

En la práctica, si los derechos sobre los activos y las obligaciones sobre los pasivos del acuerdo son iguales, los operadores conjuntos utilizan el mismo método contable, como partes de un acuerdo que no comparten el control conjunto.

En la práctica, las modificaciones deberían tener un alcance limitado ya que las operaciones conjuntas son relativamente poco frecuentes.

La sección “En detalle” de la edición de *Beyond the GAAP* de noviembre de 2014, incluye un estudio de los debates del CINIIF sobre el tema de los “otros hechos y circunstancias” a considerar al determinar si un acuerdo es una operación conjunta.

a) **Situaciones en las que la entidad obtiene el control (control exclusivo) de un acuerdo conjunto**

La modificación precisa que en las situaciones en las que una entidad obtiene el control (control exclusivo) de un acuerdo conjunto, ésta deberá volver a valorar sus participaciones anteriores en los activos y pasivos del acuerdo conjunto a valor razonable con contrapartida en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este tratamiento contable, basado en la misma lógica que las adquisiciones por etapas, no cambia en función de si la entidad era un operador conjunto o simplemente una parte del acuerdo (es decir, una parte sin control conjunto).

b) **Situaciones en las que la entidad no obtiene el control exclusivo de un acuerdo conjunto**

Si la entidad no obtiene el control exclusivo del acuerdo conjunto, la adquisición de una participación adicional en dicho acuerdo no debe suponer una nueva valoración de las participaciones mantenidas previamente.

El razonamiento que subyace es que el perímetro de consolidación no se ve afectado por la transacción y que este enfoque es coherente con el de transacciones en las que una entidad pasa de tener una influencia significativa a tener el control conjunto (o viceversa). El Consejo considera que dichas transacciones son comparables.

Se utiliza el mismo tratamiento contable para aquellas situaciones en las que la adquisición de una participación adicional proporciona a la entidad el control conjunto (cuando previamente participaba en el acuerdo conjunto pero no tenía el control conjunto).

A recordar

- Esta modificación de la NIIF 11 solo debería ser aplicable en raras situaciones.
- Adquirir el control exclusivo de la operación conjunta implica revalorizar a valor razonable los activos y pasivos previamente contabilizados según la NIIF 11.
- La adquisición de participaciones adicionales que no otorguen el control exclusivo, no dará lugar a una nueva valoración sino simplemente a reconocer una participación adicional en los activos y pasivos.

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

NIIF		EFRAG	
IASB	Comité	Consejo	TEG
17-21 de octubre	8-9 de noviembre	6 de octubre	26-28 de octubre
14-18 de noviembre		10 de noviembre	23-25 de noviembre
12-16 de diciembre		13 de diciembre	19-20 de diciembre

Mazars, presente en 5 continentes.

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

Más información en www.mazars.es



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.

La presente edición es una traducción al español de la edición en inglés publicada por Mazars, cuya revisión técnica ha sido realizada por Belén Alonso, socia del Departamento Técnico de Mazars en España.

El borrador de esta edición se completó el 10 de octubre de 2016.
© MAZARS – Todos los derechos reservados - octubre de 2016