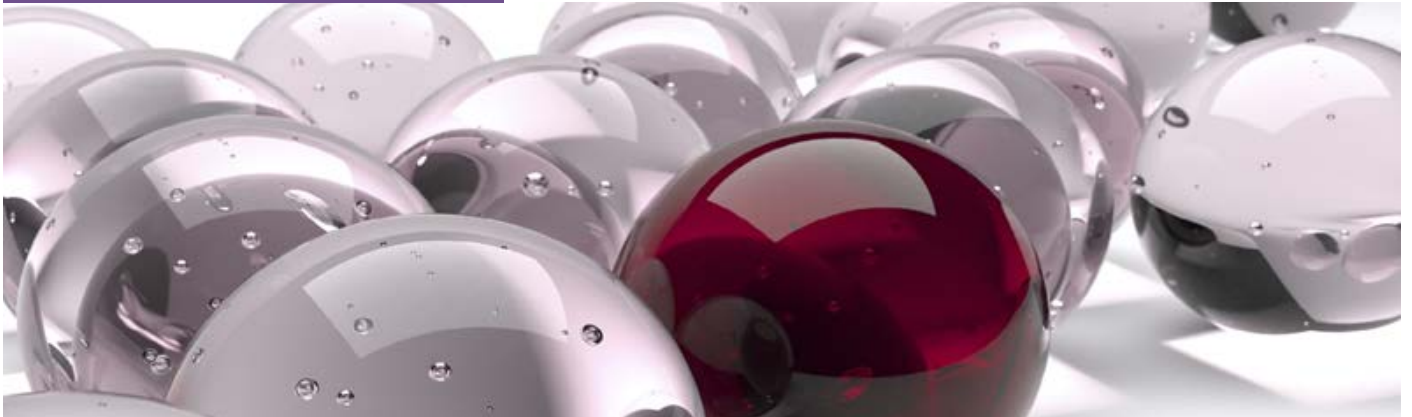


Beyond the GAAP

Boletín Informativo de Mazars sobre normas contables

Nº 107 – Enero de 2017



Editorial

Tras una pausa de varios meses, y a la espera de las próximas consultas en el mes de abril, el IASB ha comenzado el año presentando, en un breve proyecto de norma, las mejoras anuales a las NIIF. Por otra parte, continúa dando soporte a la implantación de las nuevas normas y ha publicado un artículo sobre la NIIF 16 – *Arrendamientos* en el que aprovecha para recordar a las entidades que deben tomar decisiones y hacer juicios y las insta a no demorar el proceso de transición.

Por su parte, la ESMA ha publicado por 20ª vez el extracto de su base de datos con las decisiones adoptadas por los supervisores europeos en relación con la aplicación de las NIIF; en poco más de una década se han adoptado un total de 223 decisiones.

En el estudio especial de este mes analizamos la reciente interpretación del Comité de Interpretaciones de las NIIF relativa a las transacciones en moneda extranjera con pagos/cobros anticipados con el fin de ayudar a los lectores a entender los cambios a realizar.

¡Buena lectura!

Destacados

NIIF	Pág. 2
Europa	Pág. 3

En detalle

CINIIF 22 – Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas	Pág. 6
---	--------

Destacados - NIIF

Mejoras de las NIIF – Ciclo 2015-2017

El 12 de enero de 2017, el IASB publicó su borrador de Mejoras de las NIIF – Ciclo 2015-2017.

- **NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias:** se traslada el contenido del párrafo 52B – sobre el suceso que da origen a la obligación y al reconocimiento de las consecuencias fiscales de una distribución de dividendos – desde la sección “Valoración” (párrafos 46-56) a la sección “Reconocimiento” (párrafos 57 y siguientes). Esta reclasificación parece lógica y no altera el hecho de que las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto sobre las ganancias se deben reconocer en el momento en el que se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos y, en general, en la cuenta de resultados del ejercicio;
- **NIC 23 – Costes por intereses:** se aclara que cuando un activo apto está listo para su uso previsto o su venta, la entidad tratará el préstamo pendiente de pago recibido específicamente para obtener ese activo apto como parte de los fondos recibidos como préstamos genéricos;
- **NIC 28 – Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos:** el Consejo propone aclarar que una entidad debe aplicar NIIF 9, incluidos los requerimientos de deterioro de valor, a los intereses a largo plazo en una asociada o negocio conjunto que, en esencia, formen parte de la inversión neta en la asociada o negocio conjunto pero a los que no se les aplica el método de la participación.

El proyecto de norma, cuyo periodo de comentarios finaliza el 12 de abril de 2017, puede consultarse en este [enlace](#).

NIIF 9: El IASB anuncia una modificación de alcance limitado para activos financieros con opciones de pagos anticipados simétricos

En su reunión de enero de 2017, el IASB analizó la cuestión tratada y presentada por el CINIIF (ver *Beyond the GAAP* nº 105 de noviembre de 2016), sobre la clasificación de activos financieros con opciones de pagos anticipados simétricos.

En caso de que un prestatario decidiera ejercer la opción de pago anticipado, estas opciones simétricas, en algunas condiciones de mercado, harían que el banco prestamista incurriera en una compensación efectivamente negativa (y, por tanto, en un coste). Esta cláusula, que “fuerza” a las entidades a aceptar el pago anticipado como pago de la contraprestación, ha sido juzgada como “no básica” o “no SPPI” en una interpretación literal de la NIIF 9. Consecuencia de esta interpretación, el activo financiero se contabiliza a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, sin tener en cuenta el modelo de negocio correspondiente.

En enero de 2017, el IASB confirmó su intención de plantear una modificación de alcance limitado sobre este tema, de tal manera que un activo financiero con una opción de pago anticipado simétrico pueda ser considerado como “SPPI” y por tanto pueda ser valorado a coste amortizado, o a valor razonable con cambios en otro resultado global, siempre que cumpla con las dos condiciones siguientes:

- la naturaleza simétrica de la opción de pago anticipado es la única característica del activo financiero que no cumple con el criterio de “exclusivamente pago de principal e interés” (es decir, sin esta característica, el instrumento sería SPPI en base al párrafo B4.1.11(b) de la NIIF 9); y
- cuando la entidad reconoce inicialmente el activo financiero, el valor razonable de la característica simétrica de pago anticipado es insignificante.

También se decidió proponer que:

- la fecha de entrada en vigor de esta modificación debería coincidir con la fecha de entrada en vigor de la NIIF 9 (es decir, periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018), y
- la aplicación de la modificación sea retrospectiva.

La modificación estará sujeta a un proyecto de norma que se publicará en abril y cuyo periodo de comentarios será muy probablemente corto, para que sea compatible con su aplicación a periodos de emisión de información que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.

Este ansiado texto será sin duda analizado en detalle por las partes interesadas a fin de identificar su alcance real y su impacto en otros tipos de opciones de pago anticipado, incluidas las opciones de pago anticipado a valor razonable.

Implementando la NIIF 16: consejos prácticos del IASB

A principios de enero, el IASB publicó en su página web un artículo en el que cuatro de sus miembros (Sue Lloyd, Gary Kabureck, Darrel Scott y Stephen Cooper) ofrecían a las entidades algunos consejos prácticos sobre cómo implementar la NIIF 16 – *Arrendamientos*.

El artículo analiza los siguientes aspectos:

- opciones de transición y sus respectivas ventajas;
- planificar con antelación y pasos prácticos;
- juicios y tasas de descuento;
- expectativas de los inversores e información a revelar hasta 2019.

El artículo se puede consultar en la página web del IASB en este [enlace](#).

Destacados - Europa

ESMA: 20º extracto de la base de datos de decisiones adoptadas por los supervisores europeos en relación con la aplicación de las NIIF

El 5 de enero de 2017, la Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA, en su acrónimo inglés) publicó el 20º extracto de su base de datos de decisiones adoptadas por los supervisores europeos en relación con la aplicación de las NIIF. El documento contiene 14 decisiones adoptadas por los supervisores en relación con los siguientes temas:

1. Desgloses cualitativos de información sobre los riesgos derivados de instrumentos financieros (NIIF 7)
2. Información a revelar sobre juicios e hipótesis significativos al determinar la existencia de influencia significativa (NIIF 12)
3. Información a revelar sobre la determinación del valor en uso (NIC 36)
4. Contabilización de pérdidas en préstamos consecuencia de su conversión en acciones (NIC 39)
5. Presentación de pérdidas y ganancias equivalentes pero de signo contrario en la cuenta de resultados y en el estado de otro resultado global (NIC 1)
6. Reclasificación en la cuenta de resultados del ejercicio de los pagos por hitos capitalizados por una empresa farmacéutica (NIC 8 y NIC 38)
7. Disposiciones legales que impiden a un accionista ejercer sus derechos (NIIF 10)
8. Determinar si un entidad es una entidad de inversión (NIIF 10)
9. Depreciación de buques en la industria del petróleo y gas (NIC 16)
10. Aplicación de la metodología del valor en uso en las pruebas de deterioro (NIC 8 y NIC 36)
11. Contabilización de una provisión por contrato oneroso (NIC 36 y NIC 37)
12. Identificación de unidades generadoras de efectivo (NIC 36)
13. Adquisición de una flota de vehículos con un acuerdo de recompra (*buy-back*) (NIC 8, NIC 17, NIC 32 y CINIIF 4)
14. Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas fiscales no utilizadas (NIC 12)

El 20º extracto de la base de datos de la ESMA se puede descargar en este [enlace](#).

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

NIIF		EFRAG	
IASB	Comité	Consejo	TEG
20-24 de febrero	14-15 de marzo	7 de febrero	23 de febrero
20-24 de marzo	3 de mayo	16 de marzo	29-31 de marzo
24-28 de abril	13-14 de junio	11 de abril	10-12 de mayo

CINIIF 22 – Transacciones en moneda extranjera y contraprestación anticipada

El 8 de diciembre de 2016, el IASB publicó la CINIIF 22 – *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas* con el fin de aclarar el tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera pagos/cobros anticipados.

Esta interpretación complementa la NIC 21 – *Efectos de las variaciones de los tipos de cambio de la moneda extranjera* para transacciones de este tipo y podría derogar las prácticas de algunas entidades.

1. ¿Por qué publicar esta interpretación?

En el caso de transacciones en moneda extranjera con pagos anticipados, la NIC 21 es clara sobre el tratamiento contable del activo o pasivo no monetario por el anticipo (pagado o recibido) en moneda extranjera. Sin embargo, es menos clara respecto a cómo contabilizar el activo, gasto o ingreso resultante de la transacción en su conjunto, esto es, una vez finalizada la transacción.

La NIC 21 requiere que las transacciones en moneda extranjera se registren, en el momento de su reconocimiento inicial, en la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera el tipo de cambio de contado entre las dos divisas en la fecha de la transacción, siendo esta fecha la correspondiente al momento en que la transacción se reconoce por primera vez en los estados financieros (es decir, cuando la transacción cumple los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la NIIF aplicable).

Por tanto, en el caso de transacciones en moneda extranjera con contraprestaciones anticipadas, el activo o pasivo no monetario resultado del pago/cobro anticipado se reconoce inicialmente al tipo de cambio de contado de la fecha de pago/cobro. Dicho activo/pasivo no monetario no se revaloriza para reflejar las fluctuaciones de los tipos de cambio (NIC 21.23) y se elimina cuando las condiciones para el reconocimiento del activo, gasto o ingreso resultante del contrato en su conjunto se cumplen, es decir, cuando la transacción se ha realizado de acuerdo con la NIIF correspondiente.

La cuestión que surge es qué tipo de cambio se debe utilizar para reconocer el activo, el gasto o el ingreso resultante del contrato en su conjunto.

En 2014, el Comité Interpretaciones de las NIIF (el CINIIF) recibió una consulta para que aclarase qué tipo de cambio utilizar para reconocer el ingreso de actividades ordinarias en una transacción en moneda extranjera en la que la entidad ha recibido un pago anticipado no reembolsable.

Al analizar la cuestión, el CINIIF observó que existían prácticas divergentes y que esta cuestión no está restringida a transacciones de ingresos de actividades ordinarias sino que afecta a otras transacciones. Por consiguiente, el CINIIF decidió ampliar la pregunta y aclarar el tipo de cambio a utilizar en todos los casos.

2. Tres posibles enfoques

Enfoque 1: Reconocer el ingreso al tipo de cambio de contado de la fecha de celebración del contrato

Los que apoyan este enfoque consideran que la celebración del contrato, el pago del anticipo y el reconocimiento del ingreso son interdependientes y constituyen una única transacción.

Por tanto, en aplicación de las disposiciones de la NIC 21 sobre la fecha de la transacción, el ingreso se debería reconocer al tipo de cambio de contado de la fecha de celebración del contrato (o de la fecha en la que sea exigible si fuese posterior).

Enfoque 2: Reconocer el ingreso al tipo de cambio de contado de la fecha del pago anticipado

Los que apoyan este enfoque consideran que la fecha en la que se reconoce la transacción, de acuerdo con la NIC 21 párrafo 21, es la primera fecha en la que la transacción afecta a los estados financieros, que es cuando una de las partes cumple con una de sus obligaciones.

Por tanto, el pago recibido antes de reconocer el ingreso (entrega de bienes o servicios) se reconoce como un pasivo no monetario al tipo de cambio de contado de la fecha de pago. El ingreso correspondiente se reconoce al mismo tipo cuando se satisfacen las condiciones. En este enfoque, la fecha de la transacción bajo NIC 21 es la fecha en la que se recibe el pago.

Este tratamiento refleja el hecho de que, tras recibir el pago por adelantado en moneda extranjera, la entidad ya no está expuesta, por esa parte del ingreso, a las fluctuaciones de tipo de cambio.

Enfoque 3: Registrar el ingreso al tipo de cambio de contado de la fecha de reconocimiento

Los que apoyan este enfoque consideran que la transferencia de bienes o servicios (que conlleva el reconocimiento del ingreso) constituye en sí misma la transacción objeto del contrato. Por tanto, el ingreso se registra en la fecha de su reconocimiento.

3. Enfoque adoptado por el Comité de Interpretaciones de las NIIF

Tras analizar los diferentes enfoques, el Comité llegó a la conclusión de que el tipo de cambio a utilizar es el existente en la fecha en que se realiza el pago anticipado. Las razones son:

- tras recibir la contraprestación anticipada, la entidad ya no estará expuesta al riesgo de tipo de cambio,
- la obligación de transferir los bienes o servicios (representada por la contabilización de un pasivo en la fecha en que se recibe el pago) y el cumplimiento posterior de dicha obligación (que conlleva registrar el ingreso) son parte de la misma transacción, y
- este tratamiento es coherente con el tratamiento de los activos y pasivos no monetarios previsto en la NIC 21.23(b) que establece que los importes convertidos no se actualizan con posterioridad para recoger las variaciones del tipo de cambio.

En consecuencia, el tipo de cambio a utilizar para registrar una transacción en moneda extranjera (que dé lugar a un activo, un gasto, un ingreso) que incluya contraprestaciones anticipadas, es la primera de las dos fechas siguientes:

- la fecha en que la entidad reconozca inicialmente el activo o pasivo no monetario que surja del pago o cobro del anticipo, y
- la fecha en la que se reconozca el objeto del contrato en los estados financieros (ingreso, activo o gasto).

Si la transacción en moneda extranjera incluye múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro anticipado.

Si la transacción en moneda extranjera incluye pagos anticipados y un pago diferido, el ingreso se calculará aplicando el tipo de contado en cada fecha de pago anticipado y el tipo de contado en la fecha de reconocimiento del ingreso por la parte que corresponda al pago diferido. La cuenta a cobrar correspondiente al pago diferido se tratará como un activo monetario y se revalorizará de conformidad con la NIC 21.

4. Fecha de vigencia y transición

Esta interpretación no es aplicable cuando la entidad valore inicialmente el activo, gasto o ingreso relacionado al valor razonable; las entidades no están obligadas a aplicar esta interpretación a los impuestos sobre las ganancias o a los contratos de seguro.

La CINIIF 22 es aplicable a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018, sujeto a su adopción por la UE, estando permitida su aplicación anticipada.

En el momento de aplicación inicial de la CINIIF 22, la entidad podrá elegir entre las siguientes opciones:

- aplicación retrospectiva aplicando la NIC 8
- aplicación prospectiva para todos los activos, gastos e ingresos en el alcance de la interpretación, inicialmente reconocidos en las siguientes fechas o en fechas posteriores al:
 - inicio del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplique la interpretación por primera vez; o
 - inicio del periodo anterior sobre el que se informa presentado como información comparativa en los estados financieros del periodo de presentación en el que se aplica la interpretación por primera vez.

Si una entidad opta por la aplicación prospectiva, los importes reconocidos antes del inicio de la aplicación prospectiva relacionados con transacciones que prosigan en periodos en los que la CINIIF 22 sea aplicable, no se reexpresarán. Sin embargo, las partidas que surjan de estas transacciones reconocidas con posterioridad, se registrarán de conformidad con la CINIIF 22.

5. Impacto en las entidades

Las consecuencias de la CINIIF 22 serán diferentes en función de si la entidad registra los efectos de las fluctuaciones en los tipos de cambio (entre la fecha del anticipo y la fecha en la que se reconoce el activo, gasto o ingreso que surja de la transacción en su conjunto) en el resultado financiero o en el resultado de explotación:

- en el primer caso el impacto será mayor ya que se verán afectadas varias partidas y subtotales de la cuenta de resultados (cifra de negocios o una línea de los gastos de explotación, el resultado de explotación y el resultado financiero),
- en el segundo caso, los subtotales principales no sufrirán impactos.

Por otra parte, algunas entidades se verán obligadas a modificar su software contable para considerar las disposiciones de esta interpretación.

6. Ejemplos ilustrativos

Los siguientes ejemplos numéricos (inspirados en los incluidos en la CINIIF 22) ilustran cómo contabilizar una transacción en moneda extranjera que incluya contraprestaciones anticipadas.

A) Adquisición de una máquina en una fecha dada

El 1 de abril de 20X1, una entidad cuya moneda funcional es la moneda local (ML) firmó un contrato con un proveedor para adquirir una máquina por un precio de 1.000 ME (moneda extranjera), que paga ese mismo día.

La entidad recibe la máquina el 15 de abril de 20X1.

El 1 de abril de 20X1, la entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario convirtiendo los 1.000 ME a la ML al tipo de cambio de contado de dicha fecha.

El 15 de abril de 20X1, la entidad A da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce la máquina como un activo (propiedad, planta y equipo) por un importe en ML equivalente a 1.000 ME por el tipo de cambio de contado en la fecha en la que se paga el precio (1 de abril de 20X1, fecha de reconocimiento inicial del activo no monetario).

Según las prácticas actuales de algunas entidades, el activo reconocido el 15 de abril de 20X1 se podría convertir al tipo de cambio de contado de esa fecha, generando una diferencia de cambio con contrapartida en la cuenta de resultados.

B) Venta de servicios a lo largo de un periodo de tiempo

El 1 de junio de 20X1, una entidad cuya moneda funcional es ML, celebra un contrato con un cliente para prestar servicios de limpieza durante el periodo julio-diciembre de 20X1.

El precio de la transacción es de 600 ME (moneda extranjera), de los que 200 ME, que cubren los servicios prestados en julio y agosto, se pagan el 15 de junio de 20X1. El precio restante se paga el 31 de diciembre de 20X1.

El 15 de junio de 20X1, la entidad contabiliza inicialmente un pasivo no monetario convirtiendo a ML los 200 ME al tipo de cambio de contado de dicha fecha.

Este pasivo no monetario se irá dando de baja contable a lo largo del periodo julio-agosto 20X1 y la entidad irá reconociendo, a medida que preste los servicios, un ingreso ordinario en la cuenta de resultados del periodo por el contravalor en ML de 200 ME al tipo de cambio de contado del 15 de junio (fecha en la que recibió el anticipo).

En el periodo 1 de septiembre a 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconocerá el ingreso en la cuenta de resultados del periodo a medida que vaya prestando los servicios (por ejemplo 100 ME al mes), pudiendo aplicar, si los tipos de cambio no fluctúan significativamente, el tipo de cambio de contado medio para cada mes. A medida que la entidad reconoce el ingreso, irá reconociendo una cuenta a cobrar que irá actualizando al tipo de cambio de contado de cada momento con contrapartida en la cuenta de resultados del periodo (ya que se trata de un activo monetario) hasta que cobre los 400 ME restantes.

A recordar

La CINIIF 22 se aplicará a todas las transacciones en moneda extranjera que cumplan las siguientes condiciones:

- La contraprestación de la transacción se denomina en moneda extranjera
- Antes de reconocer el activo, gasto o ingreso relacionado, se ha reconocido un activo o un pasivo no monetario como consecuencia del pago o cobro de una contraprestación anticipada;

Según esta nueva interpretación:

- La fecha de la transacción a efectos de determinar el tipo de cambio a usar, es la fecha en que la entidad reconoce por primera vez el activo o pasivo no monetario;
- Si existen múltiples pagos o cobros anticipados, se deberá determinar una fecha de la transacción para cada uno.

Mazars, presente en 5 continentes.

OFICINAS EN ESPAÑA

ALICANTE

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

BARCELONA

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

BILBAO

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

MADRID

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

MÁLAGA

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

VALENCIA

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

VIGO

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

Para más información visite 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 publicada en inglés 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 28 de febrero de 2017.
© MAZARS – Todos los derechos reservados - febrero de 2017