

# Beyond the GAAP

Boletín Informativo de Mazars sobre las NIIF

Nº 123 – Junio de 2018



## Editorial

Tras centrarnos en nuestro número anterior en la información semestral y en la NIIF 15 y la NIIF 9, en el análisis especial de este mes os presentamos un estudio comparativo sobre los desgloses de información facilitados en los estados financieros a 31 de diciembre de 2017 de una muestra de 88 entidades sobre el futuro impacto de la NIIF 16. La información facilitada varía considerablemente entre entidades y, como era de esperar, en general es bastante limitada. El estudio también nos sirve para recordar que las entidades deberán ampliar la información sobre este tema en los estados financieros semestrales a 30 de junio de 2018.

Y, para que sus partes interesadas tengan algo que leer este verano, el IASB acaba de publicar un documento de discusión sobre el viejo problema sobre la distinción entre deuda e instrumentos de patrimonio propio. ¿Qué opináis, evolución o revolución de la NIC 32?

¡Buena lectura!

### Destacados

NIIF pág. 2

### En detalle

NIIF 16: información limitada en los estados financieros del ejercicio previo a la fecha de su aplicación obligatoria pág. 3

## Destacados - NIIF

### El IASB publica su documento de discusión FICE

El 25 de junio, el IASB publicó un documento de discusión presentando sus consideraciones actuales sobre los Instrumentos Financieros con Características de Patrimonio (*Financial Instruments with the Characteristics of Equity - FICE*). Este proyecto se centra en la distinción de los instrumentos financieros como pasivos o instrumentos de patrimonio propio en las cuentas del emisor del instrumento. El documento de discusión está abierto a comentarios hasta el 7 de enero de 2019 y ayudará al Consejo a decidir si publica un proyecto de norma para modificar o sustituir la NIC 32 y/o la guía de aplicación no obligatoria.

El IASB quiere abordar el creciente número de instrumentos financieros que combinan características de deuda y de patrimonio y cuya contabilización es en ocasiones difícil bajo la NIC 32. Mediante este documento de discusión, se espera poder abordar estos problemas en particular sin modificar la clasificación de la mayoría de otros instrumentos menos complejos. Algunos de los principios claves quedan por tanto sin modificar tal como la exclusión de la obligación económica del análisis de la clasificación.

El enfoque preferido por el Consejo sobre la clasificación se basa en dos nuevos criterios:

- una característica temporal: existe una obligación inevitable de transferir los recursos económicos en un momento específico diferente a la liquidación;
- una característica de importe: existe una obligación de transferir un importe independiente de los recursos económicos disponibles de la entidad.

Un instrumento financiero con alguna de estas características se clasificaría como pasivo financiero. Sólo los instrumentos que no presenten ninguna de estas características se clasificarían como patrimonio.

Un instrumento financiero que únicamente presente la característica temporal se clasificaría como pasivo, pero los resultados se contabilizarían en otro resultado global en lugar de en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El documento de discusión también presenta la aplicación de este enfoque a derivados de instrumentos de patrimonio propio (incluidas opciones de venta sobre participaciones no dominantes) e instrumentos compuestos.

El IASB también ofrece algunas nuevas vías de pensamiento en cuanto al impacto de estos instrumentos en el balance y en el estado de resultado global así como nueva información a revelar en las notas explicativas.

En una futura edición de *Beyond the GAAP* presentaremos con más detalle este documento de discusión.

### La Fundación NIIF lanza una consulta sobre el tiempo de servicio de los fideicomisarios

El 25 de junio de 2018 la Fundación NIIF lanzó una consulta para permitir que el Presidente Fideicomisario (elegido entre los fideicomisarios o externamente) y sus dos Vicepresidentes (nombrados entre los fideicomisarios) puedan servir en mandatos de tres años. Esto permitiría que la Fundación se beneficiase de la continuidad y valiosa experiencia obtenida durante el mandato.

Otra modificación busca permitir que anteriores Fideicomisarios que hayan completado su mandato máximo puedan ser renombrados, tras un periodo de seis años, por un periodo de tres, renovable en una sola ocasión.

La consulta está abierta a comentarios hasta el 19 de septiembre de 2018 y se puede consultar en el siguiente [enlace](#).

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

NIIF		EFRAG	
IASB	Comité	Consejo	TEG
16-20 de julio	11-12 de septiembre	21 August	25 de julio
17-21 de septiembre	27-28 de noviembre	3 de septiembre	5-6 de septiembre
22-26 de octubre		20 de septiembre	27 de septiembre

# En detalle

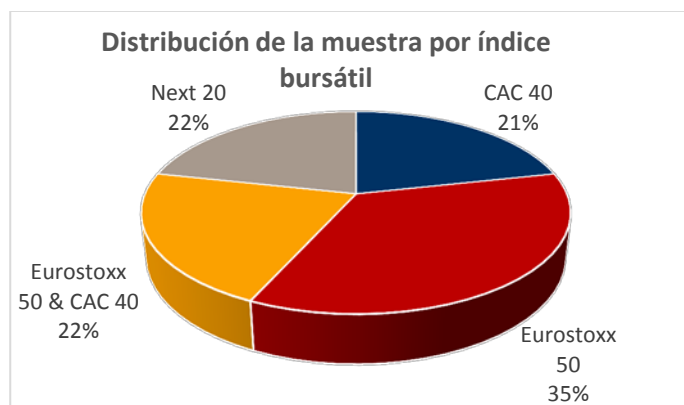
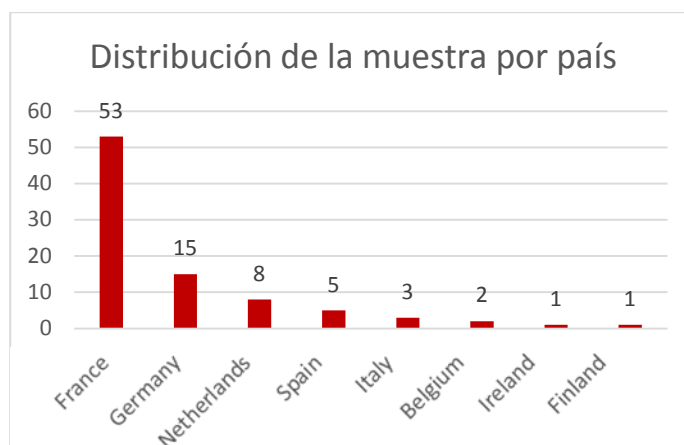
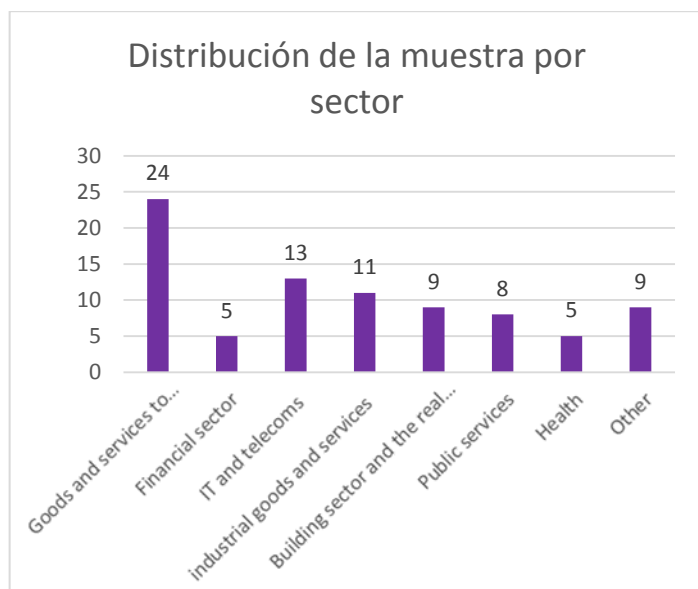
## NIIF 16: información limitada en los estados financieros del ejercicio previo a la fecha de su aplicación obligatoria

Sólo un año antes de la aplicación obligatoria de la NIIF 16 sobre arrendamientos, nuestro estudio resume la información incluida en los estados financieros anuales del ejercicio 2017 en relación con el estado de los proyectos para la implementación de esta norma y sus impactos esperados.

### 1. La muestra

El estudio se ha realizado sobre una muestra de 88 grupos europeos (de los que dos, también publican según las normas de EE.UU.) de distintos sectores, incluido el financiero, que publican sus estados financieros a 31 de diciembre de 2017.

La muestra incluye entidades del CAC 40, EUROSTOXX 50 y Next 20.



### 2. Principales lecciones

El nivel de detalle y la calidad de la información sobre la introducción de la nueva norma que proporcionan las entidades de la muestra es muy diversa: desde el mínimo indispensable (mención de la fecha de aplicación obligatoria de la NIIF 16 y del lanzamiento de un proyecto de implementación) hasta un análisis detallado, pasando por una descripción más o menos detallada de los principales principios generales y los impactos genéricos de la norma. Sin embargo, y a pesar de esta diversidad, al cierre del ejercicio 2017 la información facilitada por la mayoría de las

entidades sobre la implementación del proyecto y los impactos esperados es bastante escasa.

Por ello, la información facilitada por las entidades de la muestra en sus estados financieros de 2017 sigue siendo insuficiente para obtener una conclusión global sobre el grado de avance en la introducción de la norma, las elecciones contables y las que requieren el uso de juicio, o sobre el impacto esperado de la norma sobre los estados financieros de estas entidades.

## 2.1. Proyectos en curso para implementar la NIIF 16

La mayoría de las entidades de la muestra informan de haber iniciado proyectos de implementación que continuarán durante el 2018 pero, en general, sólo indican el ejercicio en el que comenzó el proyecto. Algunas entidades también indican los departamentos implicados en el proyecto o si han completado los análisis preliminares.

## 2.2. Pocas entidades han optado por aplicar la NIIF 16 de forma anticipada

Sólo 3 entidades (AIR FRANCE-KLM, ASML y DEUTSCHE POST) indican claramente que se han decidido por aplicar la NIIF 16 de forma anticipada, con efecto desde el 1 de enero

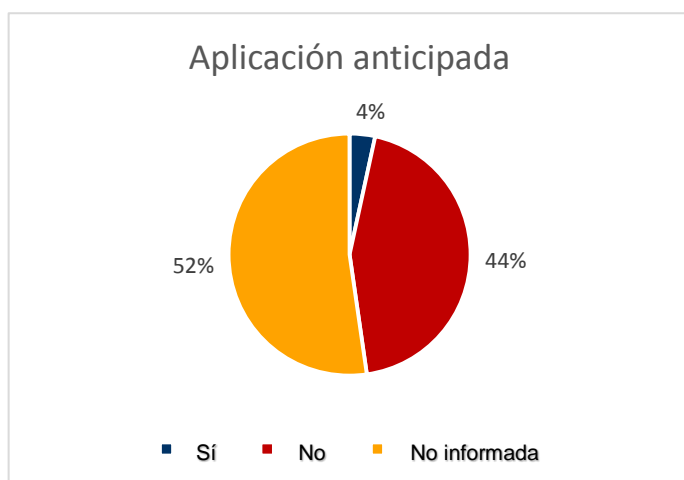
En pocas ocasiones se facilita información específica sobre su progreso en la elección de una solución informática para cumplir con la NIIF 16.

Sólo uno de los grupos informa de que ya ha elegido la solución informática que va a utilizar para cumplir con las disposiciones de la NIIF 16.

de 2018. La información que proporcionan estas empresas es la siguiente:

	AIR FRANCE-KLM	ASML	DEUTSCHE POST
Método de transición	SI (retrospectivo completo)	SI (retrospectivo modificado)	SI (retrospectivo modificado)
Opciones de transición	N/A	No	SI (valoración del derecho de uso)
Impacto cuantificado en el balance	SI	No	SI
Impacto en el estado de flujos de efectivo (no cuantificado)	SI	No	SI
Impacto en indicadores de desempeño	SI (dirección)	No	SI (cuantificado para el ratio deuda a patrimonio)
Naturaleza de los arrendamientos e impactos asociados	SI (no cuantificado)	No	No
Otros impactos	SI (mantenimiento)	No	No

El 44% de las entidades informa que no van a aplicar la NIIF 16 de forma anticipada y el resto (52%) no informa de su elección. Sin embargo, de la información facilitada por estas últimas parece desprenderse que la mayoría aplicará la norma a partir de la fecha de aplicación obligatoria.



## 2.3. Las entidades tienen dudas sobre el método de transición a utilizar

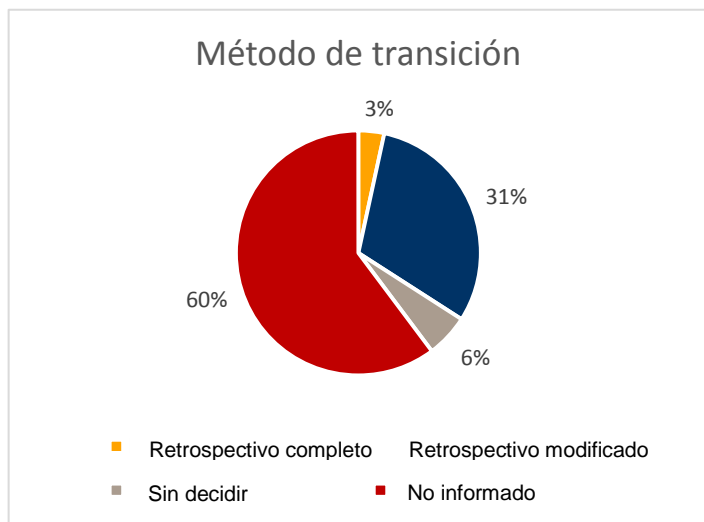
La NIIF 16 prevé dos métodos de transición:

- El método “retrospectivo completo”, que consiste en reexpresar los periodos pasados como si siempre se hubiera aplicado la nueva norma. Este método implica que la reexpresión supondrá ajustar el patrimonio neto de apertura del primer periodo comparativo que se presente (para la implementación a 1 de enero de 2019, sería el patrimonio neto a 1 de enero de 2018); y
- El método “retrospectivo modificado”, que supone aplicar la nueva norma de forma retrospectiva desde el 1 de enero de 2019, ajustando los impactos acumulados en el patrimonio neto de apertura de 2019. Con este método, no se reexpresan las cifras correspondientes al ejercicio 2018. Este método también ofrece varias simplificaciones que pueden utilizarse al determinar los importes a reconocer a 1 de enero de 2019.

Por tanto, el método de transición es uno de los aspectos más complicados de la implementación de la nueva norma sobre arrendamientos dado el impacto del método elegido no sólo en la fecha de transición, sino también en los ejercicios posteriores. También hay consideraciones sobre los esfuerzos y recursos que serán necesarios.

El método retrospectivo completo es mucho más gravoso y requiere más recursos que el método retrospectivo modificado, que ofrece opciones y exenciones que pueden influir en los importes reconocidos en los estados financieros y, por tanto, en su comparabilidad.

Sólo el 34% de las entidades de la muestra informan que ya han elegido el método de transición y de ellas el 90% han optado por el método retrospectivo modificado.



#### 2.4. La información cualitativa a revelar es (casi) siempre genérica

El 60% de las entidades de la muestra o no incluye información cualitativa o incluye información genérica sobre los principios generales de la NIIF 16 (en particular, los impactos de la norma sobre la presentación del balance, sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de flujos de efectivo o incluso, en algunos casos, sobre los ratios de desempeño).

Algunas entidades (11%) enumeran - generalmente sin cuantificar - los tipos de activos que son objeto de arrendamiento y que, en consecuencia, probablemente sufran un impacto mayor. Pocas entidades proporcionan un análisis específico de temas sensibles, tal como los términos del arrendamiento, la variabilidad de los pagos o el tipo de descuento.

#### 2.5. Exenciones y opciones contables: las entidades enumeran las oportunidades disponibles

El 82% de las entidades de la muestra no informa de las opciones y exenciones que pretenden utilizar al aplicar la NIIF 16, si bien opciones y exenciones de transición (aparte de la elección del método de transición; ver arriba) o bien sobre la aplicación de la norma bajo circunstancias normales (contratos a corto plazo, contratos de activos de bajo valor, sin separación entre arrendamiento y componentes de servicio en un contrato).

Las entidades que informan sobre las opciones y exenciones que pretenden usar al aplicar la NIIF 16 han elegido una o varias de las siguientes opciones:

- Aplicar la NIIF 16 a fecha de transición sólo a los contratos clasificados como arrendamientos según la NIC 17 (opción ofrecida como parte de los dos métodos de transición): 5 entidades;
- Valorar el derecho de uso para el importe del pasivo por arrendamiento (sólo método retrospectivo modificado): 2 entidades;
- No aplicar la NIIF 16 a contratos a corto plazo (exención aplicable por clases de activos) y/o a activos de bajo valor (exención aplicable activo a activo): 10 y 9 entidades, respectivamente; y
- No separar arrendamiento y componentes de servicio en un contrato: 3 entidades.

Una entidad indica que utilizará alguna de las simplificaciones si se pueden aplicar contrato a contrato, mientras que otra informa que pretende utilizar alguna de las simplificaciones, sin indicar cuál de ellas.

#### 2.6. En esta fase, las entidades se muestran precavidas al facilitar información sobre los impactos cuantificados esperados

Aunque todas las entidades se verán afectadas por la norma, de forma significativa en algunos sectores, sólo un 18% de las entidades de la muestra indica claramente que el impacto será significativo y un 77% prefiere no abordar esta cuestión en esta fase.

Sólo 3 entidades (de las que dos son del sector inmobiliario) indican claramente que los impactos esperados no serán significativos.

Aparte de las 3 entidades que han optado por la aplicación anticipada de la NIIF 16 (a 1 de enero de 2018), otras tres proporcionan una estimación cuantificada del impacto esperado en términos de pasivos por arrendamiento reconocidos en balance, dejando claro que estas estimaciones se basan en la composición de la cartera de arrendamientos a la fecha de la estimación y sobre parámetros de cálculo que pueden diferir en la fecha de transición.



En cumplimiento de la NIC 17, casi todas las entidades de la muestra (94%) informan del importe de los futuros pagos mínimos por arrendamientos operativos, pero varias observan que el importe de estos compromisos no necesariamente refleja el importe de los pasivos por arrendamiento que se reconocerá en la fecha de transición, por las bases de cálculo potencialmente diferentes.



### 3. Conclusión

A pesar de que la información sobre la NIIF 16 incluida en los estados financieros del ejercicio 2017 de las entidades de nuestra muestra es bastante diversa en cuanto a la información proporcionada, la conclusión es que es esencialmente genérica en naturaleza, no cuantificada y de mínimo valor informativo. No es sorprendente dada la experiencia pasada sobre la información proporcionada en relación a la implementación de la NIIF 15 en el periodo

equivalente, es decir, un año antes de la aplicación obligatoria de la norma.

Dado que las empresas han iniciado sus proyectos de implementación, esperamos un desarrollo de la información a revelar, en particular en términos cuantitativos, en los próximos estados financieros semestrales y anuales.

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

Para suscribirse y recibir nuestras publicaciones: [marketing@mazars.es](mailto:marketing@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.

© MAZARS – Todos los derechos reservados - 2018