

# Boletín de actualización

**AÑO:** 2018  
**MES:** Mayo

“El Comité revisó dos temas referidos a Pagos relativos a impuestos distintos al impuesto sobre la renta y restricciones cambiarias. Así mismo el IASB discutió varios temas entre otros Estados financieros primarios, Medidas de desempeño, iniciativa de revelaciones, Combinaciones de negocios bajo control común, Crédito Mercantil y su deterioro y Contratos de seguro .”





# TABLA DE CONTENIDO

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES

Pagos relativos a impuestos distintos al impuesto sobre la renta.....	1
Restricciones cambiarias.....	1
CONSEJO DEL IASB.....	2
Estados financieros primarios.....	2
Medidas de desempeño.....	3
Iniciativa de Revelaciones.....	4
Combinaciones de negocios bajo control común.....	5
Actividades con tarifa regulada.....	6
Crédito Mercantil y su deterioro.....	7
Confusión en un ejemplo de la NIIF 16, Arrendamientos.....	8
Contratos de seguro.....	8



El Comité de Interpretaciones de IFRS tuvo una Junta via video-conferencia el 9 de mayo de 2018 para discutir dos asuntos:

### **Pagos relativos a impuestos distintos al impuesto sobre la renta.**

En el pasado mes de marzo, el Comité discutió una solicitud de la Autoridad Europea de Valores y Mercados, sobre el tratamiento de un pago voluntario de un impuesto reclamado por una autoridad, el cual, aun cuando está en disputa, se hace para evitar multas y recargos. El Comité decidió que el pago cumple con la definición de un activo, ya que se recibirán beneficios económicos futuros, ya sea como un reembolso o por su uso para liquidar el pasivo de impuestos. El Staff trajo de nuevo el tema a discusión, para evaluar si el pago cumple con la nueva definición de un activo, de acuerdo con el nuevo Marco Conceptual o alguna de las NIIF.

Dado que ninguna de las NIIF trata un tema parecido, el Staff concluyó que debe utilizarse el nuevo Marco Conceptual (MC) y el Comité estuvo de acuerdo en que dicha definición no modifica su conclusión anterior. La Presidente del Comité indicó que antes de emitir una Decisión de Agenda, es conveniente circular la conclusión al Consejo, pues sería la primera ocasión en que se utiliza el nuevo MC para una Decisión de Agenda. Dado que ninguna NIIF aplica, el Comité concluyó que es apropiado referirse al MC, y que sólo se hará referencia a si existe o no un activo y no como se reconoce o se valúa. La Presidente del Comité indicó que, después de la discusión por el Consejo, el tema revertirá al Comité.

### **Restricciones cambiarias.**

El tema es el de las dificultades que existen al aplicar la NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, cuando una moneda no es intercambiable, como en el caso de Venezuela. El Comité ya había discutido este caso en 2014 y había emitido una Decisión de Agenda. Sin embargo, se ha incrementado la severidad del problema, pues el tipo de cambio oficial no representa fielmente las circunstancias prevalecientes. El Staff considera que debe



publicarse una nueva Decisión de Agenda, discutiendo el uso de un tipo de cambio estimado y las revelaciones a efectuar.

Actualmente hay mucha diversidad en la práctica, aun dentro de la misma industria. Varios miembros del Comité consideraron que utilizar un tipo de cambio estimado podría ser apropiado. Sin embargo, indicaron que no debe darse una guía de cómo determinar el tipo de cambio estimado. Varios miembros del Comité indicaron que el tema es muy complejo para una Decisión de Agenda y que debía requerir normativa, que tendría que ser muy específica por las circunstancias. Se concluyó que la decisión de Agenda de 2014 ya no es aplicable por el cambio de circunstancias. Se discutió si aún existe control de la subsidiaria por la situación económica; sin embargo, este es un tema distinto y hay suficiente guía en la normatividad sobre cuándo y cómo desconsolidar. No se tomó ninguna decisión y el tema se tratará de nuevo en una junta futura del Comité.

## **CONSEJO DEL IASB**

El Consejo del IASB llevó a cabo su junta mensual el 22 y 23 de mayo, discutiendo los siguientes temas:

### **Estados financieros primarios.**

El Consejo está explorando cambios potenciales a la estructura y contenido de los estados financieros, enfocados al estado de desempeño financiero (estado de resultados). Al respecto hay tres temas que son tratados en un documento preparado por el Staff:

- ¿Cuáles son las características para agregar o disgregar partidas en los estados financieros y que características deben ser priorizadas?
- ¿Deben introducirse umbrales cuantitativos para promover una mayor disgregación de grupos de partidas?
- ¿Debe desarrollarse un principio para determinar dónde colocar la información en los estados financieros?

El Staff presentó una propuesta de una lista no exhaustiva de características que pueden ser utilizadas como una base para clasificación de partidas en el estado de resultados, en adición a



naturaleza y función, tales como base de medición, tamaño, liquidez, incertidumbre, localización geográfica y otras. Esta propuesta no fue aceptada por el Consejo.

El Consejo decidió agregar a los requerimientos de la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, los factores siguientes para decidir si la clasificación por función o por naturaleza es más útil:

- cuál método provee la mejor información sobre los componentes clave de rendimiento;
- cuál método se acerca más a cómo la gerencia reporta internamente a su administración sobre cómo el negocio es administrado;
- la práctica de la industria; y
- si la aplicación de gastos por función fuera tan arbitraria que no provee una representación fiel de la composición de las funciones, entonces utilizar una presentación por naturaleza.

Además se decidió que cuando se provee información por función debe además proveerse una información de los gastos por naturaleza, pero a nivel entidad y no por función.

El Staff sugirió no establecer umbrales o supuestos refutables para agregación o disgregación, lo cual fue aceptado por el Consejo. En su lugar desarrollará principios de disgregación de grupos de partidas, que pueden servir para determinar cuándo no es aceptable revelar saldos importantes de partidas residuales o de "otras", sin disgregarlos.

El Staff sugirió desarrollar un principio de revelación para determinar la localización de la información, ya sea en los estados financieros primarios o en las notas que se base en el rol de ambos. Ese principio no eliminará los requisitos específicos de la NIC 1, Presentación de los Estados Financieros. Ese principio servirá también para que una entidad decida cuándo presentar la información en los estados financieros primarios o en las notas, cuando una norma permite escoger.

### **Medidas de desempeño.**

El Consejo decidió que todas las entidades deben identificar una medida o medidas de resultados que desde su punto de vista comunica mejor el desempeño de la entidad. Si ésta no es un subtotal del estado de resultados, se requieren revelaciones específicas de cómo se determina. El párrafo 81A de la NIC 1 va a requerir subtotales de utilidad antes de impuestos, utilidad de operaciones



continuas y utilidad bruta, definida como ventas menos costo de ventas. Además, se proponen otros subtotales como, por ejemplo, utilidad antes de resultado de inversiones, de gastos financieros y de impuestos.

En cuanto a la utilidad por acción, no se va a requerir presentarla para cada medida de desempeño, lo cual revierte la decisión tomada en la junta anterior. Sin embargo, sí debe revelarse el efecto de impuestos y de participación no controladora de medidas de desempeño determinadas por la administración.

### Iniciativa de Revelaciones.

En marzo de 2017 se emitió a auscultación el Documento para Discusión – Principios de Revelación, (el DP), el cual identificó que los tres factores que contribuyen al problema de revelación son falta de información relevante, proporcionar información irrelevante y comunicación inefectiva de la información provista. Las respuestas recibidas mostraron preocupación en que faltan objetivos específicos de revelación en cada norma, la redacción de los requerimientos de revelación es inconsistente o parcial y existe un alto volumen de requerimientos prescriptivos. El Consejo decidió que el primer paso sería de desarrollar guías para desarrollar y redactar requerimientos de revelación basados en objetivos.

El Staff ha propuesto un enfoque para tratar el problema, que se divide en los siguientes pasos:

1. El Consejo debe decidir qué es lo que pretende en términos de objetivos de revelación. Por ejemplo, el equilibrio entre objetivos de revelación y requerimientos prescriptivos.
2. Considerar cómo es que el contenido de los objetivos de revelación y de los requerimientos es efectivo y cómo los va a integrar al preparar las normas.
3. Considerar cómo es que puede asegurarse que la forma en que los requerimientos son redactados comunican efectivamente la intención que persigue el Consejo.

Para lo anterior se analizaron tres marcos alternativos a utilizar en la redacción de las normas:

1. Un marco prescriptivo, que permitiría desarrollar requerimientos de revelación más consistentes. Este sería similar al de la mentalidad de lista de temas a cumplir, que no sería efectiva en promover la aplicación de juicio al determinar la importancia relativa.



2. Un marco basado en objetivos. Este pediría que los requerimientos de revelación de cada norma futura se base en objetivos específicos. El Staff no lo recomienda, pues considera se reducirá la comparabilidad entre entidades y será más difícil hacer obligatorios los requerimientos.
3. Un marco híbrido, que combinaría los objetivos y los requerimientos específicos y que indicaría cómo se están cumpliendo los objetivos con cada requerimiento. Este marco permitiría enlazar los objetivos con los requerimientos de revelación específicos.

El Staff recomienda el marco híbrido, mediante el cual se explicaría por qué los requerimientos son útiles a los usuarios y qué información deben éstos obtener de dichas revelaciones. Este enfoque es similar al utilizado en la NIIF 7, Instrumentos Financieros: Revelaciones, aun cuando en esa norma no se pide que los requerimientos sean enlazados a los objetivos. En la discusión se observó que sería un reto para los preparadores ver que las revelaciones están cumpliendo los objetivos y esto va a requerir un cambio en comportamiento, tanto para los preparadores como para los usuarios.

Los consejeros estuvieron de acuerdo con este enfoque y pidieron que se vea cual es el efecto en las revelaciones sobre instrumentos financieros con el nuevo enfoque de la NIIF 7. Se discutió si utilizar objetivos de alto nivel sería adecuado, y no quedaría nada fuera que revelar. Se concluyó que esto permitirá que se capturen todas las revelaciones importantes.

### **Combinaciones de negocios bajo control común.**

En la junta de abril se discutieron dos posibles procedimientos para reflejar el valor de los activos adquiridos. Uno es el de aplicar completamente la NIIF 3, Combinaciones de Negocios, y reconocer el crédito mercantil de la compra y otro es de considerar un enfoque de techo, por medio del cual se reconocen los activos adquiridos a su valor razonable y cualquier exceso pagado por la subsidiaria compradora se reconoce como una distribución a la tenedora.

En esta sesión del Consejo, el Staff presentó un tercer enfoque, de techo modificado, en el cual el excedente de monto pagado sobre el valor razonable de los activos adquiridos, se distribuye a las unidades generadoras de efectivo (UGE) de la adquirente que tendrán una sinergia por la



adquisición. Inmediatamente después de hacer la distribución se procede a determinar si el crédito mercantil así distribuido será recuperable, mediante una prueba de deterioro de cada UGE y, si el monto no será recuperable, se aplica al capital como una distribución a la tenedora, o sea que el deterioro no afectará resultados.

Los consejeros expusieron varios puntos de vista, señalando que será complejo distribuir el crédito mercantil a cada una de las UGE, lo cual sería muy subjetivo. Asimismo, se sugirió que el punto de partida debería ser determinar si la transacción se hizo mediante una negociación entre partes independientes, considerando la participación minoritaria en la subsidiaria vendedora o compradora.

El staff tomó nota de los comentarios para seguir adelante con el proyecto.

### Actividades con tarifa regulada.

El Staff presentó un resumen de las decisiones alcanzadas hasta la fecha sobre este tema, describiendo el proceso que siguen los reguladores para fijar las tarifas reguladas. Éste identifica el total de erogaciones que la entidad puede incluir en la tarifa regulada y cualquier incentivo o penalidad relativa. El Consejo decidió que la unidad de medida será las diferencias temporales individuales que originan derechos y obligaciones incrementales.

En cuanto a las bases de medición, se utilizará una técnica de que refleje los flujos de efectivo futuros estimados, actualizados de ser necesario. La técnica de valuación reflejará los intereses y el margen de utilidad que el regulador otorga. Los estimados de flujos futuros de efectivo serán descontados si existe algún componente de financiamiento importante y la tasa de descuento se fijará en el reconocimiento inicial de cada partida y no se modificará subsecuentemente, por lo cual no habrá utilidades o pérdidas por cambios en la tasa de interés.

Los estimados de flujos futuros incluirán el costo de los activos y los gastos de operación incurridos al proveer los bienes o servicios, cualquier margen sobre los gastos de operación incurridos al proveer





bienes y servicios, los intereses sobre los costos incurridos y el rendimiento sobre los activos utilizados.

El Consejo discutirá en la junta de junio temas adicionales de medición del modelo, incluyendo la estimación de flujos de efectivo esperados, la identificación de componentes significativos importantes, cambios en la tasa de descuento y medición de pasivos regulatorios.

### **Crédito Mercantil y su deterioro.**

El Staff resumió las decisiones tomadas hasta la fecha en este proyecto. Éstas son las de eliminar el requisito de utilizar datos antes de impuestos para el cálculo del valor en uso, permitir incluir efectos de reestructuras o mejoras a los activos que sean probables. Por otra parte, debe analizarse el método de evaluación de sobrante sobre valor en libros al valor de recuperación, con el fin de determinar, en caso de que el sobrante existente al momento de la compra entre valor de activos y flujos esperado se reduzca, un indicio de deterioro.

El Staff también recomienda que se hagan revelaciones adicionales, tales como indicar el crédito mercantil existente por cada adquisición, las razones por las cuales se hizo el pago en exceso al valor razonable de los activos adquiridos, indicando los supuestos clave, y una comparación subsecuente anual del desempeño real contra los supuestos.

En cuanto al método de evaluación de sobrante sobre valor en libros, se han identificado los beneficios del método y faltaría ver si los costos no excederán los beneficios. El Staff recomienda que por las modificaciones sobre las cuales hay fundamento, como las de utilizar datos antes de impuestos y considerar reestructuras se emita una borrador para auscultación de las mejoras y para la evaluación del espacio para el deterioro se emita un Documento para Discusión (un DP) que permita recabar puntos de vista.

El presidente del IASB indicó que en la revisión post implementación de la NIIF3, Combinaciones de Negocios, ha quedado evidente que las pruebas de deterioro adolecen de fallas, son inefectivas y costosas. Le preocupa que los estados de situación financiera de muchas entidades tengan montos muy elevados de crédito mercantil y que si algunas de ellas colapsan, la pregunta será si el IASB no debió hacer algo antes para reconocer su deterioro. El método de evaluación de sobrante sobre valor en libros no podrá resolver este problema. Posiblemente habría que emitir un DP considerando



otras alternativas, inclusive la de amortización, que quitaría presión a la determinación de deterioro. Es claro para muchos consejeros que deben evaluar la prueba de deterioro en su conjunto. Se discutió que el deterioro debe aplicarse a cada crédito mercantil, pues una adquisición exitosa puede esconder problemas en otras. Muchos usuarios han pedido que se indique qué está detrás del crédito mercantil; si es un sobrepago, si son intangibles no identificables o sinergias por realizar.

Se discutió si debe emitirse un DP sólo para el tema de evaluación del sobrante sobre valor en libros. Se concluyó que tiene que emitirse para tratar además todos los problemas observados y las posibles soluciones. Se pidió al Staff proceder a prepararlo.

### **Confusión en un ejemplo de la NIIF 16, Arrendamientos.**

El Staff indicó que se le ha comunicado que el ejemplo Núm. 13 de la NIIF 16 se presta a confusión, ya que no queda claro si el incentivo para arrendamiento aplica al activo arrendado o a las mejoras a locales arrendados, las cuales quedan fuera del alcance de la NIIF 16. El Staff recomendó modificar el ejemplo para eliminar las causas de confusión, proponiendo que esto se haga en el siguiente ciclo de mejoras a las NIIF. El Consejo estuvo de acuerdo.

### **Contratos de seguro.**

El Grupo de transición presentó varias preocupaciones que han surgido para implementar la NIIF 17, Contratos de Seguro. La principal de ellas se debe a que existen retos en establecer sistemas para identificar las primas recibidas y otras partidas a nivel de grupo de contratos. Integrar una solución de sistemas para proveer la información relevante será complejo y costoso, con los costos excediendo los beneficios. Por otra parte, indicaron que identificar el pasivo para grupo de contratos es inconsistente con principios actuariales de valuación y origina costos significativos de implementación.

El Staff está proponiendo desarrollar material adicional que sería útil para facilitar un entendimiento de los requerimientos de la NIIF 17 y que mitigue algunas de las preocupaciones de implementación expresadas por los aseguradores. El Staff propuso algunas alternativas que



pueden seguirse para identificar primas recibidas y el pasivo por reclamaciones incurridas en cada grupo de contratos de seguros.

Se discutió también el tratamiento de contratos adquiridos en su periodo de liquidación, o sea cuando ha ocurrido un evento cuyo efecto financiero es incierto. En muchos casos el periodo de liquidación puede ser largo y ese periodo pasa a ser el periodo de cobertura. Sin embargo su tratamiento es diferente de los contratos emitidos sobre una base regular. No hubo una discusión técnica de este tema. Un consejero indicó que los principios centrales deben seguirse para determinar la aplicación en casos específicos.

Ver resumen de los discutido en la junta, preparado por el Staff del IASB, en inglés, en:

<http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb-updates/may-2018/>