

IFRS in Focus (edición en español)

Revelación de la adopción de los nuevos estándares de contabilidad en los estados financieros intermedios

Contenidos

Los requerimientos de revelación del IAS 34 sobre los cambios en política de contabilidad

Aplicación de esos requerimientos a los cambios que surgen del IFRS 9, IFRS 15, e IFRS 16

Requerimientos de revelación adicionados al IAS 34 a partir de la adopción del IFRS 15

Presentación y re-emisión de información comparativa

Información adicional

Tanto el IFRS 9 *Instrumentos financieros* como el IFRS 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes* son obligatoriamente efectivos para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2018. Para muchas entidades, los primeros estados financieros que reflejen la adopción de esos estándares importantes será en el reporte intermedio para los seis meses hasta junio de 2018. El IFRS 16 *Arrendamientos* también está disponible para adopción temprana en los estados financieros 2018.

La línea de resultados

- Los requerimientos detallados de revelación del IFRS 9, IFRS 15, e IFRS 16 no aplican a los estados financieros intermedios condensados preparados de acuerdo con el IAS 34 *Estados financieros intermedios*. Sin embargo, ese estándar requiere revelar los efectos de los cambios en la política de contabilidad.
- Se necesitará juicio en la determinación del nivel apropiado de revelación, incluyendo sobre el nivel de agregación que sea apropiado, el cual puede diferir dependiendo de la extensión de los cambios resultantes del nuevo estándar.
- Ciertos requerimientos específicos de revelación sobre ingresos ordinarios han sido adicionados al IAS 34 con la adopción del IFRS 15, los cuales aplican en el año de adopción y en los años subsiguientes.

Los requerimientos de revelación del IAS 34 sobre los cambios en política de contabilidad

Cada uno de IFRS 9 *Instrumentos financieros* (por medio de las enmiendas por consecuencia al IFRS 7 *Instrumentos financieros: Revelación*, especialmente los párrafos 421-S sobre la aplicación inicial del IFRS 9), IFRS 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes* y el IFRS 16 *Arrendamientos* incluye requerimientos extensivos de revelación tanto en relación con la transición hacia los requerimientos del nuevo estándar como sobre su aplicación sobre una base continua. Sin embargo, esos requerimientos no aplican directamente a los estados financieros intermedios condensados preparados de acuerdo con el IAS 34 *Estados financieros intermedios*, los cuales solo son requeridos para incluir las revelaciones requeridas por el IAS 34 mismo.

El IAS 34.16A(a) requiere “una declaración de que las mismas políticas de contabilidad y los mismos métodos de cálculo son seguidos en los estados financieros intermedios tal y como son comparados con los estados financieros anuales más recientes o, **si esas políticas o métodos han sido cambiados, una descripción de la naturaleza y el efecto del cambio.**” Los cambios en la política de contabilidad resultantes de la adopción de nuevos estándares de contabilidad están sujetos a este requerimiento.

El IAS 34.15C también expresa un principio amplio de que “cuando un evento o transacción es importante para el entendimiento de los cambios en la posición financiera o en el desempeño de la entidad desde el último período anual de presentación de reporte, su reporte financiero intermedio debe proporcionar una explicación y una actualización de la información relevante incluida en los estados financieros del último período anual de presentación de reporte.

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

La determinación de las revelaciones apropiadas necesarias para satisfacer esos requerimientos, así como las expectativas del inversionista por información sobre los cambios en, por ejemplo, los ingresos ordinarios y la utilidad reportados necesitará la aplicación de juicio dado que nivel apropiado de revelación diferirá dependiendo de la extensión y naturaleza de los cambios resultantes de cada estándar nuevo.

Al hacer esta valoración, las entidades también deben tener en cuenta cualesquiera requerimientos adicionales sobre la revelación de los cambios en políticas de contabilidad aplicados por los reguladores relevantes, incluyendo (pero no limitado a) cualesquiera requerimientos de reguladores prudenciales aplicables a las instituciones financieras en la adopción por primera vez del IFRS 9.

Aplicación de esos requerimientos a los cambios que surgen del IFRS 9, IFRS 15, e IFRS 16

Al valorar las revelaciones necesarias contenidas en sus estados financieros intermedios, las entidades deben considerar, entre otros, la necesidad de proporcionar información sobre lo siguiente.

Las nuevas políticas de contabilidad aplicadas

A nivel básico, las revelaciones deben incluir una explicación significativa de las nuevas políticas de contabilidad mismas, las cuales no habrán sido incluidas en la descripción de las políticas de contabilidad en el anterior reporte anual (diciembre 2017 para una entidad de final de año calendario). Como siempre, una descripción de alta calidad de una política de contabilidad no simplemente repetirá los requerimientos del estándar de contabilidad relevante, sino que explicará cómo esos requerimientos han sido aplicados a los hechos y circunstancias particulares de la entidad, por ejemplo:

- Con relación al IFRS 15, cómo el modelo de cinco pasos para el reconocimiento de ingresos ordinarios aplica a cada flujo importante de ingresos ordinarios, incluyendo cómo los contratos son desagregados en su componente obligaciones de desempeño y si los ingresos ordinarios provenientes de cada obligación de desempeño deben ser reconocidos con el tiempo o en un punto específico en el tiempo (y, si es así, en cuál punto en el tiempo).
- Con relación al IFRS 9, si cada clase importante de los activos financieros de la entidad es clasificada como a costo amortizado, valor razonable a través de utilidad o pérdida o valor razonable a través de otros ingresos comprensivos y cómo ha sido aplicado el modelo de pérdida de crédito esperada.
- Con relación al IFRS 16, cómo la definición revisada de un arrendamiento aplica a los contratos importantes de la entidad para uso, o tomar el resultado de, activos físicos.

El método de transición adoptado y cualesquiera expedientes prácticos usados

El IFRS 15 y el IFRS 16 proporcionan una selección entre adopción retrospectiva y adopción desde la 'fecha de aplicación inicial' (1 enero 2018 para la entidad de año calendario que aplica el nuevo estándar por primera vez en 2018) con un ajuste a patrimonio reflejando el cambio en los activos netos que surgen a esa fecha. El IFRS 9 requiere la aplicación retrospectiva, pero permite ciertas decisiones sobre, por ejemplo, la designación de activos y pasivos financieros a ser tomada en la fecha de aplicación inicial y en ciertos casos proporciona alivio de la medición retrospectiva plena de, por ejemplo, el valor razonable y las pérdidas de crédito esperadas.

Cada estándar también proporciona una serie de expedientes prácticos que las entidades pueden aplicar ya sea en la transición (por ejemplo, la valoración del 'abuelo' de si los contratos existentes satisfacen la definición de un arrendamiento) o sobre una base continua (por ejemplo, en el reconocimiento de arrendamientos de corto plazo según el IFRS 16 y la identificación de los componentes importantes de financiación en los contratos de ingresos ordinarios según el IFRS 15).

Si su efecto es importante, la revelación de cómo la entidad ha aplicado las selecciones explícitas proporcionadas por los nuevos estándares normalmente sería la apropiada.

Los juicios clave y los estimados aplicados

Cada uno de los nuevos estándares requiere la aplicación de juicio cuidadoso y el uso de estimación. Por ejemplo:

- El modelo de pérdida de crédito esperada, del IFRS 9, requiere pronósticos de pérdidas de crédito futuras (más que, como según el IAS 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medición*, solo la identificación de las pérdidas incurridas), junto con una valoración del riesgo de crédito para determinar si el tiempo de vida esperado o las pérdidas de crédito esperadas a 12 meses debe ser incluido en la provisión por pérdida.

- El IFRS 15 requiere que se hagan juicios importantes alrededor de, entre otras cosas, la estimación de la consideración variable y la restricción de su reconocimiento, el 'precio de venta independiente' de las obligaciones de desempeño usadas en la asignación de la consideración a los componentes de un contrato y si (y, si es así, cómo) la consideración debe ser reconocida cuando el trabajo es desempeñado más que en un solo punto en el tiempo.
- El IFRS 16 requiere juicio en la identificación de si un activo de derecho-de-uso y un pasivo de arrendamiento debe ser reconocido y, si es así, la medición de esos saldos. De manera significativa, esto requiere determinación del término de arrendamiento y la identificación de una tasa de descuento confiable.

Mientras que los requerimientos del IAS 1 *Presentación de estados financieros* sobre los juicios clave y las fuentes de incertidumbre de la estimación no aplican a los estados financieros intermedios condensados, un indicador de los juicios hechos en la aplicación de esos complejos nuevos requerimientos puede mejorar el valor de las revelaciones proporcionadas.

Los efectos cuantitativos

Cuando las cifras previamente establecidas son re-emitidas o efecto acumulado es reconocido en patrimonio a la fecha de la aplicación inicial de un nuevo estándar, esos cambios deben ser revelados y explicados.

Para los estados financieros anuales, la revelación del efecto que los cambios en política de contabilidad tienen en los estados financieros del año corriente es requerida (si bien, los nuevos estándares ofrecen algún alivio de este requerimiento general del IAS 8 *Políticas de contabilidad, cambios en estimados de contabilidad y errores*). Este requerimiento no está incluido en el IAS 34, pero las entidades deben considerar si información cuantitativa o cualitativa sobre el efecto en el año corriente en, por ejemplo, los ingresos ordinarios reconocidos en el período intermedio, es necesaria para proporcionar, según el IAS 34.16A(a), un entendimiento de "el efecto del cambio."

Observación

El IAS 34.16A(a) no replica el requerimiento específico del IFRS 15.C8 para revelar en los estados financieros anuales "la cantidad por la cual cada elemento de línea del estado financiero es afectada en el período corriente de presentación de reporte por la aplicación del [IFRS 15]" o del IAS 8.28(f) para revelar "la cantidad del ajuste por cada elemento de línea afectado del estado financiero." Se requerirá juicio para determinar el nivel apropiado de revelación y agregación necesario para proporcionar a los usuarios un entendimiento de los efectos del nuevo estándar aplicado.

Además, si bien no directamente aplicable a los estados financieros intermedios condensados, las revelaciones de transición requeridas en los estados financieros pueden ser referidas al considerar si cualesquiera revelaciones cuantitativas más específicas deben ser proporcionadas. En particular, para las instituciones financieras puede haber una expectativa de los inversionistas de que el cambio en la provisión por pérdida en la aplicación del IFRS 9 (a ser revelado en los estados financieros según el IFRS 7.42P) será revelado antes que sea publicado el reporte anual 2018.

Requerimientos de revelación adicionados al IAS 34 a partir de la adopción del IFRS 15

Dos requerimientos específicos de revelación han sido adicionados al IAS 34 con relación a la contabilidad según el IFRS 15, siendo:

- deterioro importante de activos de contrato; y
- una desagregación (tal y como es requerida en los estados financieros anuales) que describa cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo son afectados por factores económicos, junto con información suficiente para entender la relación entre esa revelación y los ingresos ordinarios revelados en el análisis del segmento.

Esas revelaciones son requeridas tanto en los estados financieros intermedios del año en el cual el IFRS 15 es adoptado como en los años subsiguientes.

El IAS 34 también requiere que ciertas revelaciones sobre el valor razonable de los instrumentos financieros provenientes del IFRS 13 *Medición del valor razonable* y el IFRS 7 *Instrumentos financieros: revelación* sean proporcionadas en los estados financieros intermedios. Si bien esos requerimientos no fueron adicionados por el IFRS 9, pueden necesitar ser revisados si la población de activos y pasivos medidos a valor razonable cambia con la aplicación del nuevo estándar.

Presentación y re-emisión de información comparativa

Los requerimientos para información comparativa en estados financieros intermedios condensados están, al igual que para la revelación, incluidos en el IAS 34 mismo y solo son para proporcionar una declaración de la posición financiera al final del año financiero precedente y una declaración de utilidad o pérdida y otros ingresos comprensivos, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo para el(os) período(s) comparable(s) contenido(s) en el anterior año financiero. A diferencia de en los estados financieros, no hay requerimiento para proporcionar un estado de posición financiera comparativo adicional cuando un cambio en política de contabilidad sea aplicado retrospectivamente.

Cuando información financiera será cambiada en los estados financieros anuales debido a aplicación retrospectiva del IFRS 9 (si no es impracticable) o del IFRS 15 o del IFRS 16 (si se escoge esa opción), la información comparativa proporcionada en estados financieros intermedios condensados debe igualmente ser re-emitida con revelación cuantitativa apropiada y explicación de esos cambios.

Información adicional

Los efectos del IFRS 9, IFRS 15 e IFRS 16 pueden ser muchos y variados dependiendo de la naturaleza precisa de las transacciones de la entidad. Un conjunto de recursos sobre cada estándar estará disponible vía www.iasplus.com, si bien su firma miembro local de Deloitte puede ser contactada con relación a asistencia con proyectos para implementar los nuevos requerimientos de contabilidad.

Contactos clave

Líder global IFRS

Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada
LATCO
United States

Karen Higgins
Miguel Millan
Robert Uhl

ifrs@deloitte.ca
mx-ifrs-coe@deloitte.com
iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia
China
Japan
Singapore

Anna Crawford
Stephen Taylor
Shinya Iwasaki
James Xu

ifrs@deloitte.com.au
ifrs@deloitte.com.hk
ifrs@tohmatsu.co.jp
ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium
Denmark
France
Germany
Italy
Luxembourg
Netherlands
Russia
South Africa
Spain
United Kingdom

Thomas Carlier
Jan Peter Larsen
Laurence Rivat
Jens Berger
Massimiliano Semprini
Eddy Termaten
Ralph Ter Hoeven
Maria Proshina
Nita Ranchod
Cleber Custodio
Elizabeth Chrispin

ifrs-belgium@deloitte.com
ifrs@deloitte.dk
ifrs@deloitte.fr
ifrs@deloitte.de
ifrs-it@deloitte.it
ifrs@deloitte.lu
ifrs@deloitte.nl
ifrs@deloitte.ru
ifrs@deloitte.co.za
ifrs@deloitte.es
deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembros, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Para conocer más acerca de nuestra red global de firmas miembros, por favor vea www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría & aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, asesoría en riesgo, impuestos y relacionados a clientes públicos y privados que se extienden a través de múltiples industrias. Deloitte sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500® mediante una red conectada globalmente de firmas miembros en más de 150 países y territorios ofreciendo capacidades de clase mundial, perspectivas y servicio para abordar los desafíos de negocio más complejos de los clientes. Para conocer más acerca de cómo los 264,000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende, por favor conéctese con nosotros en Facebook, LinkedIn, o Twitter.

Esta comunicación solo contiene información general, y nadie de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red de Deloitte"), por medio de esta comunicación, está prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la red de Deloitte será responsable por cualquier pérdida que de cualquier manera sea sostenida por cualquier persona que se base en esta comunicación.

© 2018 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Diseñado y producido por The Creative Studio at Deloitte, London. J15690 (Para el original en inglés).

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – May 2018 – Disclosing the adoption of new accounting standards in interim financial statements** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia