

Cerrando el primer semestre de 2013 Mantente actualizado



1. Introducción	2
2. Las NIIF que entraron en vigor el 1 de enero de 2013	4
3. Las novedades del ICAC en este primer semestre	11
4. Algunos aspectos de presentación y desglose a considerar en estos estados financieros intermedios condensados NIC 34 al 30 de junio de 2013	19
5. Las NIIF que entrarán en vigor a partir del 2014	21
6. Otras novedades del IASB en este primer semestre del 2013	29
7. Una ayuda práctica para los desgloses de las cuentas anuales NIIF 2013	31



1. Introducción

Los que nos dedicamos al mundo contable y financiero sabemos que los deadlines y los cierres se suceden sin solución de continuidad, y en ello estamos. Ya han pasado seis meses del cierre del ejercicio anterior y actualizamos esta publicación que pretende ser un documento de consulta rápida para el cierre contable de este primer semestre.

Con las continuas emisiones de normas y modificaciones NIIF y la secuencia de endosos en la Unión Europea a menudo se hace difícil tener actualizada la situación de entradas en vigor. En esta publicación encontrará resúmenes con esta información. También abordamos las novedades destacables de estos primeros seis meses del año, tanto las que han llegado por parte del ICAC como por parte del IASB.

En términos de nuevas normas NIIF, después del 2012 que fue un ejercicio de "relativa calma" con apenas un par de novedades obligatorias, en el ejercicio 2013 se comienza a tomar velocidad con la numerosa lista actual de normas y/o modificaciones emitidas y entran en vigor obligatorio algunas de peso específico, como la modificación de NIC 19 y la nueva NIIF 13, entre otros cambios de menor enjundia. Todo esto sin olvidar la gran cantidad de cambios normativos que se avecinan en estos próximos dos años, con la entrada en vigor en 2014 del nuevo modelo de consolidación representado por las NIIF 10, 11, 12 y un poco más adelante la NIIF 9 cuando esté finalizada. Para tener la foto completa para los próximos años hay que tener en cuenta que están en curso otras futuras normas de importancia, como la nueva norma de ingresos casi finalizada y a punto de publicarse o proyectos en curso como el de arrendamientos, en una fase menos avanzada.

Desde un punto de vista NIIF y en aras de una mayor practicidad, este documento está preparado sobre la base de las normas contables, modificaciones e interpretaciones que deben aplicar las compañías europeas que no son primeros adoptantes y preparan sus cuentas en 2013 conforme a NIIF. Se debe tener en cuenta que, por este motivo, esta publicación no incluye modificaciones relacionadas con la norma de primera aplicación. Por la misma razón, de forma general el documento considera la aplicación en empresas cuyo ejercicio coincide con el año natural. Otra circunstancia a considerar es que las fechas efectivas de las NIIF suelen expresarse como "ejercicios iniciados a partir de...", por lo que si su empresa tiene un ejercicio distinto del natural debe considerar que los períodos en los que empezará a aplicar determinadas normas podrían ser distintos.

De otra parte, si necesita profundizar en alguno de los aspectos técnicos abordados, le recomendamos la lectura de nuestras publicaciones, entre ellas nuestras publicaciones en español y las ediciones monográficas que nuestra firma global dedica a cada una de estas novedades NIIF en la newsletter *IFRS in Focus*. En esta publicación encontrará los enlaces para localizar rápidamente todas estas ayudas que esperamos le sean de utilidad de cara al cierre del ejercicio. Con este mismo propósito, la firma global Deloitte también pone a su disposición modelos de estados financieros y checklist (en inglés) en nuestra página iasplus.com.

De un vistazo, todo lo que está sobre la mesa

En los apartados 2 y 5 tratamos en detalle las nuevas normas, modificaciones e interpretaciones que ya han entrado en vigor este ejercicio y aquellas que lo

harán a futuro. Pero esquemáticamente, destacamos a continuación algunos de los aspectos que debe tener en cuenta en relación con cada una de estas novedades.

Normas, modificaciones o interpretaciones emitidas	En pocas palabras, a tener en cuenta....	¿Y para cuándo en la Unión Europea?
Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias- impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias	En realidad tendrá un impacto limitado pero no hay que descartar que podrían desaparecer algunos impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias según el modelo de valor razonable de NIC40.	1 de enero de 2013
NIIF 13 Medición del Valor Razonable	Una de las cuestiones destacadas es que se confirma que debe incluirse el riesgo propio de crédito en el valor razonable de los pasivos. Si no se estaba considerando, el impacto de primera aplicación (que será positivo por dar lugar a un menor valor de estos pasivos) se incluirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.	1 de enero de 2013
Modificación de NIC 1 –Presentación del Otro Resultado Integral	Habrá que facilitar el desglose de qué partidas del Otro Resultado integral se reciclarán a resultados en ejercicios futuros y cuáles no.	1 de julio de 2012
Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados	Atención, el impacto será grande para los que utilizaban la banda de fluctuación y tenían pérdidas y ganancias actariales diferidas, pues ahora deberán reconocerse inmediatamente y a través de patrimonio (Otro resultado integral).	1 de enero de 2013
Modificación de NIIF 7. Desgloses de Compensación de activos con pasivos financieros.	Más desgloses sobre la compensación de activos y pasivos financieros con la intención de que ayuden a comparar los estados financieros NIIF y US GAAP, puesto que en este tema sigue existiendo una diferencia de Gaap.	1 de enero de 2013
Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011	No deberían traer grandes consecuencias.	1 de enero de 2013
Interpretación IFRIC 20: Costes de extracción en la fase de producción de una mina a cielo abierto	Tiene un alcance muy específico para el sector minero	1 de enero de 2013
Modelo de consolidación	Esta es la gran novedad para el próximo año, con este nuevo modelo:	
NIIF 10 Estados financieros consolidados	<ul style="list-style-type: none"> • Puede cambiar el perímetro de consolidación a la luz de la nueva definición de control de NIIF 10. • Desaparece la opción de consolidar las participaciones en <i>joint ventures</i> por integración proporcional que irán obligatoriamente por puesta en equivalencia. Además habrá que revisar en detalle la clasificación de los acuerdos conjuntos como negocios u operaciones conjuntas a la vista del nuevo enfoque de la norma. • Se amplían sustancialmente todos los desgloses relacionados. 	1 de enero de 2014
NIIF 11 Acuerdos conjuntos		
NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades		
NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales		
NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos		
Reglas de transición: Modificación a NIIF 10, 11 y 12		
Modificación de NIC 32 - Compensación de activos con pasivos financieros.	No cambia los requisitos básicos pero sí matiza que el derecho de compensación debe ser legalmente exigible tanto en el curso normal de los negocios con en caso de incumplimiento o insolencia de la entidad o las contrapartes. Hay que tener en cuenta que sigue habiendo una diferencia de Gaap en este tema con US GAAP.	1 de enero de 2014
NIIF 9 Instrumentos financieros: Clasificación y valoración	Sustituirá a la NIC 39 pero sigue incompleta, pues faltan por emitirse las partes de Deterioro y Contabilidad de Coberturas. El modelo de clasificación de activos únicamente tiene dos categorías: coste amortizado o valor razonable con unas características muy estrictas. Hay que tener en cuenta que desaparece la actual categoría de Activos financieros disponibles para la venta. Hay una opción que puede parecerse, y es que la entidad podrá elegir para ciertos instrumentos llevar la variación de su valor razonable por patrimonio, pero esas variaciones no podrán reclasificarse posteriormente a la cuenta de pérdidas y ganancias, ni siquiera en caso de venta.	Pendiente de adopción en UE. Fecha IASB 1 de enero de 2015
Sociedades de inversión: Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27	Las compañías que cumplen la definición para ser sociedad de inversión podrán llevar sus inversiones a valor razonable, pero de esta excepción no puede tomar ventaja la matriz última si no es en sí misma una sociedad de inversión, lo que será claro el caso más común.	Pendiente de adopción en UE. Fecha IASB 1 de enero de 2014
Modificaciones a NIC 36 – Desgloses sobre el importe recuperable de activos no financieros	Un aclaración sobre estos desgloses que supondrá algún detalle menos	Pendiente de adopción en UE. Fecha IASB 1 de enero de 2014
IFRIC 21 Gravámenes	La interpretación aboga por registrar el gravamen cuando se produce la obligación constructiva de modo que, si por ejemplo esto se produce a 31 de diciembre, en un cierre intermedio no debería registrarse ningún gasto anticipado por el mismo. Es decir, puede tener efectos en los cierres intermedios pues es habitual periodificar algunos de los gravámenes que caen en el alcance.	Pendiente de adopción en UE. Fecha IASB 1 de enero de 2014

2. Las NIIF que entraron en vigor el 1 de enero de 2013

Estas son las nuevas normas, modificaciones e interpretaciones de aplicación en el ejercicio natural que comenzó el 1 de enero de 2013:

Nuevas normas, modificaciones e interpretaciones		Aplicación Obligatoria Ejercicios Iniciados a partir de:
Aprobadas para su uso en la Unión Europea		
Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias- impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias (publicada en diciembre de 2010)	Sobre el cálculo de impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias según el modelo de valor razonable de NIC40.	Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (Fecha original IASB: 1 de enero de 2012)
NIIF 13 Medición del Valor Razonable (publicada en mayo de 2011)	Establece el marco para la valoración a Valor Razonable.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
Modificación de NIC 1 – Presentación del Otro Resultado Integral (publicada en junio de 2011)	Modificación menor en relación con la presentación del Otro Resultado Integral.	Períodos anuales iniciados a partir del 1 de julio de 2012
Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados (publicada en junio de 2011)	Las modificaciones afectan fundamentalmente a los planes de beneficios definidos puesto que uno de los cambios fundamentales es la eliminación de la "banda de fluctuación".	Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
Modificación de NIIF 7. Instrumentos financieros: Información a revelar- Compensación de activos con pasivos financieros (publicada en diciembre de 2011)	Introducción de nuevos desgloses relacionados con la compensación de activos y pasivos financieros de NIC 32.	Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011 (publicada en mayo de 2012)	Modificaciones menores de una serie de normas.	Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
Interpretación IFRIC 20: Costes de extracción en la fase de producción de una mina a cielo abierto (publicada en octubre de 2011)	El Comité de Interpretaciones de las NIIF aborda el tratamiento contable de los costes de eliminación de materiales residuales en las minas a cielo abierto.	Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013

En la práctica: Atención aquellas entidades que preparan estados financieros conforme a NIIF-IASB

La Unión Europea adoptó las normas y modificaciones de lo que venimos llamando el nuevo modelo de consolidación (IFRS 10, 11, 12 y las modificaciones asociadas a NIC 27 y NIC 28) con una fecha de aplicación obligatoria 1 de enero de 2014, es decir, con un retraso de un año respecto de la fecha en que han entrado en vigor las normas originales según se emitieron por el IASB, que es el 1 de enero de 2013.

Este diferimiento en la fecha de aplicación crea una diferencia este ejercicio entre las NIIF aplicadas en la Unión Europea y las NIIF según IASB. Al encontrarse ya adoptadas para su uso en la Unión Europea hay que tener en cuenta que no obstante pueden aplicarse anticipadamente de forma voluntaria (véase apartado 5).

Por ello, las compañías que emiten sus estados financieros de acuerdo a NIIF-IASB, por ejemplo, en el contexto regulatorio de la SEC (*Securities and Exchange Commission*) deben de tener en cuenta que para seguir cumpliendo con esta premisa deberán adoptar de manera anticipada el modelo de consolidación ya en este ejercicio 2013, adicionalmente al resto de normas que entraron en vigor el 1 de enero de 2013 y que mostramos en la tabla adjunta.

Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias - Impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias

La modificación introduce una excepción a los principios generales de NIC 12 que afecta a los impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias valoradas de acuerdo al modelo de valor razonable de NIC 40 Propiedades de inversión. En estos casos, se introduce una presunción de cara a la medición de los impuestos diferidos que sean aplicables, por la que el valor en libros de esos activos será recuperado en su totalidad vía venta. Esta presunción puede refutarse cuando esta propiedad inmobiliaria sea amortizable (lo que excluiría al componente no depreciable del suelo) y su modelo de negocio sea mantenerla para obtener sus beneficios económicos a lo largo del tiempo mediante su uso en lugar de por su venta.

Aunque la fecha del IASB para esta modificación inicialmente era el 1 de enero de 2012, finalmente se aprobó para su uso en la UE con fecha de aplicación obligatoria 1 de enero de 2013. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

En la Práctica: ¿A quién afecta esta modificación?

En general, dado lo concreto del cambio, su impacto será limitado y será mayor en países donde no hay impuestos a la ganancia en la venta de una propiedad inmobiliaria, pues en este caso significará no reconocer estos impuestos diferidos.

NIIF 13 Medición del Valor Razonable

Esta norma se emitió con el objetivo de agrupar en una única fuente normativa los requisitos para calcular el valor razonable de elementos de activo, de pasivo o de patrimonio propio cuando ésta es la forma de valoración requerida por otras normas, puesto que NIIF 13 no modifica en modo alguno los criterios de valoración actuales. NIIF 13 es aplicable a las valoraciones de elementos tanto financieros como no financieros y además agrupa los requisitos de desglose en relación al valor razonable.

Hasta la NIIF 13 las normas no especificaban en detalle de qué forma debía calcularse el valor razonable y las guías y aclaraciones que había en algunas normas eran incluso inconsistentes entre sí.

El cambio fundamental en la definición de valor razonable es la matización de que es un precio de "salida", algo que quedaba indefinido en la noción actual de valor razonable de los activos y, por la parte de los pasivos, la modificación respecto de la definición actual de la noción de cancelación del pasivo por la de transferencia del mismo sin liquidarlo.

La nueva norma aplica a todas las entidades pero lógicamente su impacto dependerá mucho según la medida en que éstas hagan uso del valor razonable y por otro lado, de las asunciones que ya vinieran utilizando. Habrá entidades en las que la norma tenga efectos prácticos limitados, pero en otras entidades, matizaciones y aspectos de detalle de la nueva norma pueden impactarles si cambian en cierta medida asunciones anteriores, pues la norma aborda numerosos aspectos que antes no estaban escritos de modo que pudieran venir interpretándose de manera distinta. Por ejemplo, las nociones de mercado principal y más ventajoso, el concepto de mayor y mejor uso para los activos no financieros, la confirmación de que la valoración de los pasivos financieros debe incluir el riesgo de incumplimiento y, por ende, el riesgo propio de crédito, la prohibición explícita de hacer ajustes por los llamados "factores de bloque" que tienen en cuenta el tamaño de la inversión, las primas y descuentos que pueden aplicarse en función de las características del activo o pasivo a valorar, etc.

En relación con los desgloses, utiliza un modelo de tres categorías de jerarquía (Nivel 1, 2 y 3) ya familiar a través de NIIF 7 para instrumentos financieros, pero uno de los aspectos más destacables es que todos estos desgloses de jerarquía, se amplían a elementos no financieros. En general introduce requisitos de información muy detallados, tanto cualitativos como cuantitativos, y especialmente los amplía para aquellos elementos valorados conforme al nivel 3 (técnicas de valoración). Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Nuestros comentarios

NIIF 13 y el riesgo de crédito: una diferencia con PGC en la primera aplicación

Las entidades que no estaban considerando el riesgo propio de crédito en la valoración de los pasivos a valor razonable deberán registrar el impacto de su inclusión en el ejercicio de primera aplicación de la NIIF 13 de forma general de manera prospectiva en la cuenta de pérdidas y ganancias junto con el resto de la variación de valor razonable de los derivados, es decir, asimilándolo a cualquier otro cambio en las estimaciones contables tal y como prevé la norma.

En relación con este mismo impacto en las cuentas anuales individuales PGC, el ICAC se ha posicionado mediante una consulta indicando que debe registrarse con la filosofía de aplicar un Cambio de Criterio, es decir, de forma retroactiva y con impacto en Reservas, tal y como establece la Norma de Registro y Valoración 22^a.

En la Práctica: A tener en cuenta

Revisar los elementos que se valoran o desglosan a valor razonable

No hay que minimizar el potencial impacto de la norma. Es posible que el impacto en determinadas entidades sea limitado pero hay que revisar que esto es así. Es aconsejable elaborar una lista de los elementos valorados al valor razonable (de manera recurrente o no recurrente) o que deben desglosarse y determinar que no exista ningún matiz en la metodología que se viene utilizando para calcular el valor razonable que no sea acorde a los requisitos de la NIIF 13.

Valor razonable de pasivos

La mayoría de los pasivos se valoran habitualmente al coste amortizado de modo que un gran número de empresas es posible que no tengan pasivos a valor razonable en el balance.

Pero para aquellas entidades que tienen pasivos derivados o pasivos financieros en la opción de valor razonable hay que tener en cuenta que la definición del valor razonable de un pasivo en NIIF 13 es significativamente diferente a la anterior de NIC 39 basada en la noción de liquidación.

Este cambio tiene algunas implicaciones que han significado en la práctica impactos en la primera aplicación de la norma. Muchas entidades interpretaban que puesto que el valor razonable de un pasivo financiero de acuerdo a NIC 39 se basaba en la noción de cancelación, las variaciones del riesgo de crédito no serían un elemento que la contraparte aceptaría reflejar en ese teórico importe necesario para cancelarlo; de este modo, hay entidades que han venido adoptando el enfoque de no incluir el impacto del riesgo propio de crédito en estas valoraciones.

La nueva definición que hace NIIF 13 del valor razonable de un pasivo financiero ya no se basa en la cancelación del pasivo con la contraparte sino en el precio que se pagaría por transferirlo a un tercero, que se calcula en referencia al valor que le pondría un participante de mercado que lo mantenga como activo, lo que confirma de forma expresa algo en lo que había discrepancias en la práctica y es que el riesgo propio de crédito debe reflejarse en esta valoración pues ese participante del mercado claramente lo incluiría en su valoración.

¿Hay nuevos desgloses?

Muchos de los desgloses requeridos por NIIF 13 no son novedad, puesto que algunos de los requisitos existentes de la NIIF 7 sobre valor razonable se han trasladado a esta norma.

Pero se introducen desgloses nuevos, tanto cuantitativos como cualitativos, sobre todo en relación al nivel 3, el más complejo puesto que involucra el uso de técnicas de valoración y, por otro lado, son nuevos los desgloses que ahora se solicitan para los elementos no financieros.

Modificación de NIC 1 – Presentación del Otro Resultado Integral

Esta modificación que ya entra en vigor impone pequeños cambios a la norma NIC 1 Presentación de Estados Financieros en relación con las partidas que se presentan en "Otro resultado integral".

Las NIIF permiten o requieren que ciertas partidas se presenten en "Otro resultado integral". De los conceptos que aquí se registran, algunos luego se reclasifican a la cuenta de pérdidas y ganancias en ciertas circunstancias. Por ejemplo, las diferencias de conversión de filiales en el extranjero o los cambios en el valor razonable de Activos disponibles para la venta se reconocen inicialmente en este componente del patrimonio neto, pero posteriormente se llevan a resultados cuando el activo subyacente se vende. En otros casos, como por ejemplo las pérdidas o

ganancias actariales de los planes de pensiones o las revaluaciones del inmovilizado material en el modelo de valor razonable, estas partidas ya no se reclasifican a resultados. Hay que tener en cuenta que la modificación no trata qué conceptos se llevan a través de "Otro resultado integral" o cuales se reclasifican, cuyos requisitos se encontrarán en las normas aplicables.

La modificación fundamental consiste básicamente en que ahora las entidades deben distinguir dentro de estas partidas de los ingresos y gastos del "Otro resultado integral" aquellos conceptos que se reciclarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios futuros y aquellos que no. De la misma forma, debe presentarse separadamente el efecto fiscal de estas partidas, de todos modos, igual que actualmente, puede hacerse en el propio estado o en las notas. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

En la práctica: Ejemplo de un Extracto de un Estado de Otro resultado integral

	2013	2012
Resultado del ejercicio		
Otro resultado integral-		
Partidas que no serán reclasificadas a resultados		
Revaluación de propiedad, planta y equipo	X	X
Pérdidas y ganancias actariales de planes de beneficios definidos	X	X
Efecto fiscal sobre estas partidas que no se reclasificarán a resultados	X	X
Partidas que podrán ser reclasificadas a resultados		
Diferencias de conversión	X	X
Activos financieros disponibles para la venta	X	X
Cobertura de flujos de efectivo	X	X
Efecto fiscal sobre estas partidas que podrán ser reclasificadas a resultados	X	X
Otro resultado integral	X	X
Resultado integral del ejercicio		

Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados

NIC 19 es la norma que trata la contabilización y desglose de las retribuciones a empleados en su alcance más amplio, desde los sueldos y salarios a los planes de pensiones, pasando por las indemnizaciones, retribuciones variables en función de resultados, etc.

Los cambios fundamentales de esta modificación de NIC 19 afectan a los planes de beneficios definidos. En este sentido, los cambios más importantes a tener en mente al enfrentarse a su primera aplicación son los siguientes:

- La eliminación de la “banda de fluctuación” por la que con la norma anterior las compañías podían elegir diferir cierta porción de las ganancias y pérdidas actuariales. A partir de la entrada en vigor de la modificación, todas las ganancias y pérdidas actuariales se reconocerán inmediatamente en Otro resultado integral (patrimonio).
- También se incluyen cambios relevantes de presentación de los componentes del coste en el estado de resultado integral, que se van a agrupar y presentar de forma distinta. El total del coste relacionado con la obligación se presentará en tres conceptos distintos:
 - Componente de coste del servicio: se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias e incluye lo que en la versión anterior de la norma eran el coste del servicio corriente, el coste de los servicios pasados y los costes de reducciones y liquidaciones del plan.
 - Componente de interés neto: se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias y tendrá como límite el tipo de interés utilizado para actualizar las obligaciones.
 - Componente de revaloración: se imputará en Otro resultado integral y comprende, entre otros conceptos, básicamente las pérdidas y ganancias actuariales. Este componente no se reclasifica a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La modificación incluye de forma paralela una ampliación y cambios en los desgloses en relación a los planes de beneficios definidos.

En su primera aplicación hay que tener en cuenta que también existen otra serie de modificaciones adicionales a otro tipo de retribuciones. Es el caso de la definición de las retribuciones a corto plazo a empleados en las que se introduce el concepto de expectativa de pago. Asimismo, hay otras novedades de impacto previsiblemente más limitado, como más literatura en relación a las retribuciones por terminación del contrato y clarificación de ciertas cuestiones prácticas. La primera aplicación de esta norma es retroactiva. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

En la Práctica: A tener en cuenta

Banda de fluctuación

Muchas entidades que vienen utilizando la banda de fluctuación se enfrentan a un cambio muy significativo, pues generará mayor volatilidad, tanto en el balance, como en Otro resultado integral.

Presentación de resultados

Tampoco hay que olvidar el cambio en la presentación del coste en el estado de resultados, especialmente del componente financiero. Con la norma anterior, en la cuenta de pérdidas y ganancias se presentaban los ingresos por intereses de los activos del plan por su rendimiento esperado.

El rendimiento total de los activos del plan será el mismo. Sin embargo, la norma modificada cambia la presentación del importe del rendimiento de los activos que se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias (calculada con el tipo de descuento del pasivo) frente a lo que se reconoce en Otro resultado integral (la diferencia de la anterior cantidad con el rendimiento real).

De este modo, dependiendo de los planes y estrategias de inversión, algunas empresas pueden ver reducidos los ingresos por este concepto en la cuenta de pérdidas y ganancias si eran extremadamente ambiciosas con los rendimientos esperados del plan. En el caso de empresas donde estos impactos puedan considerarse significativos es recomendable que los mismos se expliquen adecuadamente a los inversores.

**Modificación de NIIF 7 Instrumentos financieros:
Información a revelar - Compensación de activos y pasivos financieros**

La modificación [NIIF 7. 13 A – 13 F y B40-B53] introduce un apartado específico de requisitos nuevos acerca de la información a revelar al realizar una compensación de activos o pasivos financieros y también para aquellos otros instrumentos que están sujetos a un acuerdo exigible de compensación neta o similar (NIC 32).

En la Práctica: ¿Qué entidades se verán más afectadas?

En general parece evidente que estos desgloses afectarán más en las cuentas de bancos y entidades financieras porque son más habituales este tipo de acuerdos, pero debe tenerse en cuenta que pueden darse en otros ámbitos.

Estos desgloses afectan a todos los instrumentos financieros que se presentan neteados en el balance, pero también incluye desgloses sobre master netting agreements, préstamos de valores, derechos sobre colaterales, etc., independientemente de que no estén compensados en el balance.

Hay que tener en cuenta que junto con los desgloses, el IASB amplió las guías de interpretación de NIC 32 en relación a la compensación de activos y pasivos financieros para aclarar algunas cuestiones en las que había discrepancia en la práctica. Sin embargo, su fecha de entrada en vigor es distinta a esta ampliación de los desgloses, pues dicha modificación entrará en vigor en el 2014. Con estas modificaciones el IASB y el FASB pretendían acordar unos requisitos de desglose comunes para que los usuarios de las cuentas entiendan mejor el efecto o potencial efecto de los acuerdos de compensación y permita también comparar los estados financieros NIIF con los de US GAAP, porque como describimos en el apartado 5 sobre esta modificación a NIC 32, a pesar del proyecto, sigue existiendo una diferencia de GAAP en la compensación de activos y pasivos financieros.

De forma general, la información a revelar, que debe darse de forma separada para activos y pasivos financieros reconocidos y además en formato tabular, es la siguiente:

- Los importes brutos de estos instrumentos.
- Los importes netos que figuran en el balance de situación.
- Los importes sujetos a un acuerdo de compensación exigible (master netting agreements) o similar aunque no cumplan los requisitos para presentarse neteados en el balance.
- Un importe neto “total”, resultado de deducir a los importes ya neteados en balance, los importes del punto anterior.
- Información descriptiva de los derechos de neteo de los activos y pasivos financieros reconocidos por la entidad que están sujetos a master netting agreements o similares.

Por último hay que tener en cuenta que esta modificación se comienza a aplicar a períodos anuales e intermedios a partir del 1 de enero de 2013 y que los nuevos desgloses se darán de forma retroactiva. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011

Los cambios son obligatorios para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013. En este resumen no se incluyen las modificaciones relativas a la norma de primera aplicación (NIIF 1).

Norma	Modificación
NIC 1	Clarificación de los requerimientos de información comparativa. Cuando una entidad cambia una política contable retrospectivamente o hace una corrección de un error o una reclasificación, la norma requiere la presentación de un tercer balance al inicio del periodo comparativo. La modificación clarifica que se requiere dicho tercer balance cuando esa modificación retrospectiva tiene un efecto material en las cifras de ese balance de apertura y se concretan los desgloses o notas a facilitar en relación a este balance, aclarándose que no son necesarias las notas relacionadas. También se introducen una serie de aclaraciones en relación a la información comparativa adicional que puede incluirse en unos estados financieros NIIF.
NIC 16	Clasificación de equipos auxiliares. La modificación solventa una inconsistencia en relación a la clasificación de los equipos auxiliares que, como las piezas de repuesto que cumplen la definición de inmovilizado material, deberán clasificarse como propiedades, planta y equipo.
NIC 32	Efecto fiscal de las distribuciones a accionistas. Introduce una aclaración en la norma para indicar que los impactos fiscales de distribuciones a accionistas o de costes de transacciones relacionadas con patrimonio se contabilizarán de acuerdo a NIC 12 Impuesto sobre Beneficios.
NIC 34	Información financiera intermedia e información de segmentos. Antes del cambio, se solicitaba el desglose del total de activos si había habido un cambio material desde los últimos estados financieros anuales. Tras la modificación, el total de activos y de pasivos de un segmento reportable se desglosará en unos estados financieros intermedios solo si esta información se facilita a la máxima autoridad en la toma de decisiones y ha habido un cambio material desde las cifras reportadas para el segmento en los últimos estados financieros anuales.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

IFRIC 20 Costes de extracción en la fase de producción de una mina a cielo abierto

En las operaciones de una mina a cielo abierto, la entidad necesita ir extrayendo los materiales superficiales para acceder a los depósitos de mineral. La interpretación aborda el tratamiento contable de estos costes de eliminación de los materiales residuales. Generalmente estos costes, si cumplen los requisitos, se capitalizarán bien como inventario si estas operaciones

dan lugar a mineral o bien como un activo no corriente que represente el coste necesario para acceder a los depósitos de mineral.

Este activo se amortizará en una base sistemática durante la vida útil esperada del componente identificado de mineral que resultó accesible gracias a estos trabajos previos. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

3. Las novedades del ICAC en este primer semestre

Consultas contables BOICAC

Durante este primer semestre del año el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha publicado los boletines 92, correspondiente al pasado mes de

diciembre de 2012, y el 93 correspondiente a este mes de marzo de 2013.

A continuación ofrecemos una breve reseña de cada una de las consultas contables publicadas en el BOICAC 92 puesto que el BOICAC 93 no ha incorporado en esta ocasión consultas de materia contable.

BOICAC 92 DICIEMBRE 2012	
Consulta	Contenido
1	Sobre el tratamiento contable de los gastos financieros que superen la cantidad fiscalmente deducible.
2	Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de empresas públicas, por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre suprimida en virtud del artículo 2.1 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, para el personal del sector público.
3	Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa.
4	Sobre si determinadas sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, constituyen un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.
5	Sobre el tratamiento contable de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de los gastos financieros que superen la cantidad fiscalmente deducible.

La consulta plantea cuál debe ser el reflejo contable de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros en aplicación del artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (que fue modificado a través del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo).

A raíz de la citada reforma, este artículo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio y los que no hayan sido objeto de deducción por superar el citado límite podrán deducirse en los 18 años siguientes y sucesivos.

Desde un punto de vista estrictamente contable el registro de los gastos financieros se realizará de acuerdo al principio de devengo, con independencia de que una parte no sea deducible de modo que se originará una diferencia temporaria deducible que será reconocida de acuerdo a la NRV 13ª Impuestos sobre beneficios del Plan General de Contabilidad.

Nuestros comentarios

Debe tenerse en cuenta que el registro contable del activo por impuesto diferido estará sujeto a los requisitos generales que para su reconocimiento exige la NRV 13ª del Plan por lo que solo se reconocerán en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Consulta 2: Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de empresas públicas, por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre suprimida en virtud del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, para el personal del sector público.

En esta consulta se plantean tres cuestiones en relación a los impactos del Real Decreto-ley mencionado y de la Ley 2/2012 en las empresas del sector público:

1. En primer lugar y en relación la supresión de la paga extraordinaria (recogida en el artículo 2.4 del Real Decreto-ley 20/2012), el ICAC concluye que no es necesario un pasivo por este concepto en el ejercicio 2012 por estar sujeto a lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y tras analizar la opinión de la Intervención General de la Administración del Estado quien considera, a la vista de las circunstancias, que en el momento actual no se puede considerar probable que exista una obligación presente.

2. La consulta plantea el impacto contable del artículo 22 de la Ley 2/2012 que regula que durante el ejercicio 2012 no se podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguro de vida que incluyan la cobertura de jubilación. En este sentido, las preguntas que surgen son dos:

- Si resulta procedente registrar una provisión por la aportación que se deje de pagar en el año 2012 en el caso de los planes de aportación definida.
- Si en los planes de prestación definida, esta situación representa un recorte de las prestaciones y, por tanto, procede reconocer una reducción del plan.

El ICAC indica que si el efecto de la medida lo que implica es un mero diferimiento de estos compromisos a futuro, las empresas deberán contabilizar normalmente estos planes, teniendo en cuenta el efecto financiero del citado diferimiento. Si por el contrario, los efectos jurídicos de la regulación suponen una reducción de las aportaciones o prestaciones de jubilación, no deberá contabilizarse la aportación del ejercicio 2012 en el

caso de los planes de aportación definida y en los de prestación definida, deberá registrarse la reducción de las prestaciones comprometidas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Nuestros comentarios

La respuesta en relación al impacto en los planes de pensiones no da una solución al fondo de la cuestión, puesto que no se pronuncia sobre el aspecto clave de si el efecto de la medida implica un mero diferimiento de estos compromisos a futuro o bien si son efectivamente una extinción de estas prestaciones, de modo que no concluye de forma expresa si el pasivo debe dotarse o no.

De este modo, la posición que estas empresas públicas hayan adoptado en sus cuentas anuales del ejercicio 2012 deberá estar soportada por los análisis jurídicos correspondientes.

Consulta 3: Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa.

La consulta plantea la venta de una sociedad en el año 2006 en la que el precio de la transacción tenía un tramo contingente dependiente de los resultados de la sociedad objeto de compraventa y cuya estimación inicial fue abonada por la sociedad compradora a la vendedora en la fecha en la que se firma el contrato de compraventa.

Posteriormente surgen discrepancias sobre la base de determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente, que se elevan a un proceso de arbitraje que finaliza en el año 2011 y que tiene como resultado que la sociedad compradora abona en dicha fecha un importe adicional, así como los intereses devengados desde 2006.

La conclusión del ICAC respecto al devengo del importe en la sociedad vendedora es que no acontece un tratamiento distinto del que se hubiera aplicado en el PGC 1990, al amparo del principio de prudencia que disponía que únicamente se contabilizarían los beneficios realizados a la fecha de cierre de ejercicio, de manera que el ingreso contingente únicamente se contabilizará cuando sea prácticamente cierto por la resolución del litigio, es decir, en este caso cuando se resuelve y se percibe en el ejercicio 2011.

Nuestros comentarios

Es decir, en el momento inicial el reconocimiento del activo contingente vendrá limitado, en su caso, por el coste del activo vendido, de forma que dicho reconocimiento no implique el registro de un resultado positivo inicial.

Si bien no es un tema que explícitamente trate la norma NIIF, si es cierto que hay interpretaciones en la práctica en este marco conceptual que difieren del planteamiento de la consulta, pues en el entorno de una combinación de negocios con una contraprestación contingente de este tipo se puede considerar éste componente como un activo financiero a valor razonable.

Consulta 4: Sobre si determinadas sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, constituyen un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

La consulta hace un largo recorrido sobre las modificaciones del artículo 42 del Código de Comercio así como de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el concepto de control sin participación. De todo ello, de la propia opinión del Instituto expuesta en la consulta 1 del BOICAC 83 de materia similar y de en general su doctrina administrativa al respecto, el ICAC extrae varias conclusiones que se pueden resumir de la siguiente forma:

- En este contexto regulatorio, la calificación como empresas del grupo de un entrampado societario es una cuestión de hecho, que viene determinada por la existencia o la posibilidad de control entre sociedades o de una empresa por una sociedad, para cuya apreciación concreta sería preciso analizar todos los antecedentes y circunstancias del correspondiente caso.



- La NECA 13^a del Plan General de Contabilidad ya dispone que a efectos de la presentación de las cuentas anuales individuales de una empresa son parte del grupo también aquellas empresas que estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.
- En el supuesto de que un conjunto de personas físicas vinculadas por una relación de parentesco posean la mayoría de los derechos de voto de varias sociedades, cuando menos, no cabe duda que se desencadenaría una presunción, que admitiría la prueba en contrario, de que dichas sociedades (tanto las controladas a título individual por cada una o algunas de dichas personas físicas, como las participadas por todas ellas), deben calificarse como empresas del grupo "ampliado" en la medida en que la posibilidad de "actuación conjunta" es más que evidente dado el reducido número de socios que conforman el accionariado y la ausencia de intereses contrapuestos que cabe inferir del vínculo de parentesco que los entrelaza.
- Por último, indica que sin embargo, no es menos cierto que identificar relaciones de subordinación entre ellas puede llevar a un resultado arbitrario o infundado, porque la unidad económica puede adoptar diferentes estructuras jurídicas, en función de los intereses en liza en cada momento.

Nuestros comentarios

La conclusión del ICAC ratifica su doctrina en situaciones análogas y es que, cuando menos, no cabe duda que un conjunto de personas físicas vinculadas por una relación de parentesco que posean la mayoría de derechos de voto de varias sociedades, desencadena una presunción de que dichas sociedades deben calificarse como empresas del grupo (a nivel de grupo de coordinación de acuerdo a NECA 13).

Pero resulta de interés la precisión que hace el Instituto en esta consulta de que identificar relaciones de subordinación entre esas sociedades (que implicaría la consolidación legal conforme al art.42 del Código de Comercio) puede llevar a una conclusión arbitraria o infundada, por lo que la conclusión en este caso no es automática.

Consulta 5: Sobre el tratamiento contable de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

En esta consulta el Instituto aclara las cuestiones contables suscitadas alrededor de la actualización de balances aprobada a finales del ejercicio a través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, desde la perspectiva de una compañía cuyo ejercicio social terminaba el 31 de diciembre de 2012. Resumimos a continuación los aspectos más destacables de su respuesta, que es necesario leer de forma completa si su empresa opta por acogerse a la actualización.

- 1.La Ley de actualización de balances es compatible con el principio del precio de adquisición, de manera que si una sociedad se acoge voluntariamente esto no implica cambiar el criterio contable y, en consecuencia, el principio de uniformidad no se ve afectado.
- 2.La actualización de balances surtirá efecto con la aprobación del órgano competente (Junta General de Accionistas en las sociedades de capital) dentro del plazo conferido para la aprobación de las cuentas del ejercicio 2012 y la base de la rectificación de valores será la del balance cerrado al 31 de diciembre de 2012.

Es decir la actualización se registrará en el ejercicio 2013 cuando se apruebe por el órgano competente para lo que se preparará un balance ad-hoc de actualización con base en el del cierre del ejercicio 2012. Una vez aprobada, la actualización surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales, a partir del 1 de enero de 2013.

Las cuentas anuales del ejercicio 2012, por tanto, no incluirán impacto alguno relacionado con la actualización si bien los Administradores deberán informar de la situación en que se encuentra el proceso de actualización a la fecha de su formulación.

- 3.Del mismo modo la base fiscal de los activos también se modifica en el ejercicio 2013, por lo que no procede reconocimiento de impuesto diferido alguno por esta circunstancia en el cierre del ejercicio 2012.
- 4.El gravamen único (5%) al que está sujeta la actualización, se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización. Este gravamen se registrará con cargo a la cuenta de Reservas por Revalorización que surge en la actualización de valores.
- 5.Por último, la consulta plantea la situación particular que se puede producir normalmente en el registro de la actualización de balances en las cuentas anuales consolidadas cuando los bienes afectados proceden de una combinación de negocios y por tanto se registraron en dicho momento a su valor razonable en el consolidado. Así, pueden producirse dos casos distintos:
- a. Si el precio de adquisición actualizado del activo es inferior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas antes de practicarse la actualización, la entidad debería eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales y la Ley de actualización solo debería repercutir en la base fiscal de los citados elementos. Esto implica que debe reclasificarse el gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias y el impacto fiscal en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - b. Si el precio de adquisición actualizado del activo es superior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas antes de practicarse la actualización, en este caso la Ley de actualización si podrá surtir efectos contables en las cuentas consolidadas. Además de repercutir en la base

fiscal de los activos, la medida originará una rectificación en las cuentas consolidadas del valor en libros, pero solo por la diferencia entre el precio de adquisición rectificado del activo en las cuentas anuales individuales y su valor en cuentas consolidadas, antes de practicarse la actualización.

Por la parte de la actualización que no sea válida a nivel consolidado, se actuará como se ha indicado anteriormente, se reclasificará la parte proporcional del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias y se registrará la variación en los impuestos diferidos que corresponda también resultados.

Por último, en las cuentas consolidadas el gravamen único que deba imputarse a resultados será a través de la partida de "Impuesto sobre beneficios" y por otro lado, la Reserva por actualización que subsista en las cuentas consolidadas se deberá distribuir entre la sociedad dominante y los socios externos.

El ICAC termina haciendo mención a la necesaria información que debe presentarse en las cuentas anuales en relación a las operaciones de actualización.

Nuestros comentarios

La actualización de balances no está permitida en el marco contable NIIF, por tanto deberá eliminarse su efecto en los estados financieros consolidados en este marco contable. En relación al pago por el gravamen único de la actualización el consenso generalizado es que deberá registrarse por la línea de Impuestos sobre beneficios.

Sí tendrá un impacto fiscal, puesto que implica un aumento de la base fiscal de los activos que comenzará a dedicarse a partir del ejercicio 2015. Esto generará una diferencia temporal deducible en el ejercicio 2013 y, caso de cumplirse los requisitos necesarios, el registro de un impuesto diferido de activo con impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Otras novedades del ICAC este semestre

Marzo 2013 – El ICAC publica una Resolución que aprueba el Plan General de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado el 26 de marzo de 2013 las resoluciones que aprueban el Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos, tanto general como para PYMES. Con esta resolución, el ICAC pretende refundir los criterios del PGC y los específicos aprobados por las normas de adaptación del Real Decreto 1491/2011. El documento puede consultarse en la página web del ICAC, www.icac.meh.es

Marzo 2013 – El ICAC publica la Resolución sobre las normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado la Resolución de 1 de marzo de 2013 (BOE 8 de marzo de 2013) por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. Consulte el documento [pinchando aquí](#).

Con esta Resolución el ICAC sistematiza la doctrina emitida hasta ahora, a través de consultas, en desarrollo de la regulación contenida en el PGC en materia de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

La resolución se divide en cinco normas: valoración inicial, valoración posterior, formas especiales de adquisición de inmovilizado material, baja en cuentas e inversiones inmobiliarias. Algunas cuestiones, si bien hay muchas otras, a prestar atención en su lectura por su mayor novedad son las siguientes:

- Tratamiento de las contraprestaciones contingentes asociadas a la adquisición del inmovilizado material, que ahora se regulan de forma expresa.

- El registro inicial de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas, como el coste de rehabilitación, en el supuesto de activos en construcción y los supuestos, así como las excepciones, que pueden producir un cambio en la valoración inicial del inmovilizado material por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión.

- Tratamiento de los anticipos para la adquisición del inmovilizado material.
- Se incorporan casos específicos de baja en cuentas como bajas por expropiación forzosa, por siniestro, por la venta de un activo distinto a un inmueble que se encontraba arrendado y en concepto de ejecución de una garantía o dación en pago.
- Se amplía la normativa sobre las inversiones inmobiliarias, con el tratamiento debe aplicarse cuando los inmuebles se destinan tanto a la generación de plusvalías y rentas como a la producción y también se establecen los diferentes supuestos de cambio de destino que pueden implicar reclasificaciones entre el inmovilizado material, las existencias y las inversiones inmobiliarias.

Nuestros comentarios

Se recomienda una lectura muy detallada de esta Resolución porque incluye varias novedades. El ICAC ha regulado el tratamiento de los pagos contingentes en la adquisición de inmovilizado tanto en la valoración inicial como en la posterior detallando en qué casos podrán capitalizarse y en cuáles deberán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Este caso específico todavía no está regulado en NIIF aunque lleva en discusión largo tiempo, de modo que habrá que estar atentos a las potenciales diferencias que pudieran producirse entre normativas.

Otro caso que resulta novedoso es la actualización financiera de los anticipos para la adquisición de activos a largo plazo. Estos anticipos darán lugar al reconocimiento de ingresos financieros.

Mayo 2013 - El ICAC publica la Resolución sobre las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado la Resolución del 28 de mayo de 2013 (BOE 3 de junio de 2013) por la que se dictan las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible

Consulte el documento [pinchando aquí](#).

Con esta Resolución el ICAC sistematiza la doctrina emitida hasta la fecha, a través de consultas, en desarrollo de la regulación contenida en el PGC en materia de inmovilizado intangible y se pronuncia de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

La Resolución se divide en siete normas: criterios aplicables, criterio general de reconocimiento, valoración inicial, valoración posterior, derechos de uso adquiridos a título gratuito, normas particulares del inmovilizado intangible y otros inmovilizados intangibles. Algunas cuestiones, si bien hay muchas otras, a prestar atención en su lectura por su mayor novedad son las siguientes:

- Se remite a la Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC de normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias en cuanto a la aplicabilidad de los criterios recogidos allí también al inmovilizado intangible.
- Se regula el tratamiento contable de los derechos de uso adquiridos a título gratuito en función de los períodos de cesión.



- Se incorporan en la Resolución el tratamiento contable de diversos aspectos específicos no incluidos en el PGC, algunos novedosos y otros, materias sobre las que el ICAC ya se había pronunciado previamente a través de consultas:
 - Obras audiovisuales.
 - Fondos editoriales.
 - Contratos de franquicia.
 - Derechos de adquisición de jugadores.
 - Derechos de participación en competiciones deportivas.
 - Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos.
 - Derechos de replantación de empresas vitivinícolas.
- Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero. En su tratamiento contable el ICAC ha considerado el nuevo régimen y metodología de asignación de los derechos de emisión que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2013 sustituyendo al Plan Nacional de Asignación del programa anterior que era el contemplado en la Resolución sobre la materia del año 2006. Contempla ahora además, en línea con el desarrollo de mercados de negociación de estos activos, el tratamiento de los que se adquieren para trading.
- Se define el concepto de concesión administrativa, así como las normas de registro y valoración de aquellas que no estén incluidas en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, que, en todo caso, se rigen por sus disposiciones específicas.

Junio 2013 – El ICAC publica un Proyecto de Resolución sobre normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado el 12 de junio de 2013 el proyecto de resolución por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro, a efectos del cumplimiento del trámite de audiencia durante 15 días hábiles. Con esta resolución el ICAC pretende sistematizar toda la doctrina al respecto con un alcance amplio pues la resolución aborda el deterioro de valor del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias, del inmovilizado intangible, de los instrumentos financieros y de las existencias.

Consulte el documento [pinchando aquí](#).

Nuestros comentarios

En el proyecto de resolución del deterioro de valor de los activos el ICAC propone como fecha de transición los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014 a diferencia de las Resoluciones contables ya definitivas del Inmovilizado material y de las Inversiones inmobiliarias y la del Inmovilizado intangible que se publicaron sin fecha de transición, en línea con la interpretación del Instituto de que dichas Resoluciones constituyen un desarrollo reglamentario del PGC que no necesita fecha de transición, por cuanto establece criterios ya vigentes, de forma implícita, en el propio PGC.

En consecuencia, las Resoluciones publicadas del Inmovilizado material y de las Inversiones inmobiliarias y la del Inmovilizado intangible son aplicables de forma inmediata y en caso de que la interpretación que actualmente esté otorgando una entidad a una determinada transacción no coincida con el criterio contable expresado en las mencionadas Resoluciones, debería aplicarse de forma retroactiva la nueva normativa, interpretando con ello que se trataría de un cambio de criterio contable, con los efectos que se derivan del mismo conforme a la NRV 22^a del PGC.

4. Algunos aspectos de presentación y desglose a considerar en estos estados financieros intermedios condensados NIC 34 al 30 de junio de 2013

En la versión de NIC 34 Estados financieros intermedios aplicable a partir de 1 de enero de 2013 entran en vigor algunos cambios en presentación y desglose que han sido introducidos en NIC 34 través de otras normas y modificaciones que inician su aplicación y que, por tanto, habrán de tenerse en cuenta por aquellos que preparen estados financieros intermedios condensados en este primer semestre 2013.

Nuestros comentarios

En unos estados financieros intermedios condensados no debe perderse de vista que aunque NIC 34 incluya en sus párrafos 15 y 16 una guía de los contenidos que deben incluir estos estados resumidos, éstos deben entenderse como unos requisitos mínimos de información pero lo que debe guiar estos desgloses deben ser aquellos eventos y transacciones que sean significativos para entender el desempeño de la entidad desde las últimas cuentas anuales, de modo que se ampliarán en la medida de lo necesario cuando se produzca cualquier evento o transacción significativa, independientemente de que no se exijan desgloses específicos al respecto en NIC 34.

Cambios introducidos a NIC 34 por NIIF 13 Valor

Razonable

La NIIF 13 ha incluido el nuevo párrafo NIC 34.16 (j) que exige incluir, para los instrumentos financieros, en los estados financieros intermedios, los desgloses sobre el valor razonable requeridos por NIIF 13.91-93 (h), 94-96, 98 y 99 y los de NIIF 7. 25, 26 y 28-30.

Recomendamos revisar la norma y chequear en detalle los desgloses exigidos, pero, una visión muy general de lo que debería incluirse serían los siguientes desgloses:

- Importe de los valores razonables.
- El nivel de jerarquía en el que se incluyen.
- Los importes y razones de las transferencias entre los niveles 1 y 2 y la política contable para determinar cuándo se ha producido una transferencia entre dichos niveles.
- Para las valoraciones de nivel 2 y 3, descripción de las técnicas e hipótesis utilizadas. En el caso del nivel 3 deberá darse información cuantitativa sobre los datos no observables significativos que se han utilizado como inputs de la valoración.



- Para los saldos que están dentro del nivel 3 se dará una reconciliación de los saldos iniciales y finales, desglosando los importes en la cuenta de pérdidas y ganancias y detallando las variaciones por conceptos.
- Para las valoraciones del nivel 3 hay además que desglosar una descripción del proceso de valoración, una descripción cualitativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en las hipótesis de entrada y cálculos cuantitativos de esta sensibilidad si un cambio razonablemente posible de una hipótesis cambiaría el valor razonable.

También se piden desgloses adicionales cuando se da el caso de que hay una potencial pérdida o ganancia en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo financiero y no se reconoce porque no está evidenciada por datos observables de mercado.

Modificación de NIC 1 –Presentación del Otro Resultado Integral

En los estados financieros intermedios deberán considerarse ya los nuevos requisitos de presentación de esta modificación, descrita en el apartado 2.

Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011

Este proyecto de mejoras (descrito al completo en el apartado 2) que entró en vigor el 1 de enero de 2013 hace un pequeño cambio a la NIC 34.

Esta modificación trata de solventar una inconsistencia que había con NIIF 8 respecto de la información por segmentos.

Antes de la modificación NIC 34 requería desglosar el total de activos si se había producido un cambio material desde el anual.

Con la modificación, se requiere al igual que en NIIF 8 también el total de pasivos, pero por otro lado también aclara que tanto el total de activos como de pasivos se desglosará en unos estados financieros intermedios únicamente si esta información se facilita a la máxima

autoridad en la toma de decisiones, matización que no se incluía antes. Adicionalmente, se tendrá en cuenta si ha habido un cambio material desde las cifras reportadas para el segmento en los últimos estados financieros anuales.

Modificación de NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar - Compensación de activos y pasivos financieros

En esta modificación que describimos en el apartado 2 anterior se indica que aplicará en los períodos anuales e intermedios a partir del 1 de enero de 2013 y se darán los desgloses de forma retroactiva.

En la práctica: ¿Son aplicables estos nuevos desgloses de NIIF 7 en unos estados financieros condensados de NIC 34?

Esta modificación indica que aplica también a los cierres de los períodos intermedios que comienzan a partir de 1 de enero de 2013, si bien no es tan claro que esto signifique que estos desgloses sean también obligatorios cuando se trata de estados financieros intermedios condensados conforme a NIC 34, porque la modificación no ha cambiado de manera directa los requisitos de NIC 34.

El IFRIC recibió una petición para aclarar esta duda práctica y de su trabajo en la reunión de marzo de 2013 se infiere que su interpretación preliminar es que estos desgloses sí se incluyan en estos estados financieros intermedios resumidos conforme a NIC 34, pero por ser el primer año de aplicación de la norma, ya que interpreta que no parece que pudieran exigirse en ejercicios posteriores como un requisito continuo de NIC 34 (a no ser que se evalúe como un aspecto significativo igual que el resto de desgloses).

El IFRIC ha enviado la pregunta al IASB para que clarifiquen si esta era su intención inicial y concluirán el asunto en próximas reuniones (lo que como pronto será en la próxima de julio), si bien, conociendo esta opinión preliminar sería recomendable que estos desgloses sean incluidos.

5. Las NIIF que entrarán en vigor a partir del 2014

Estas son las nuevas normas, modificaciones e interpretaciones de aplicación obligatoria en ejercicios posteriores al ejercicio natural que comenzó el 1 de enero de 2013:

Nuevas normas, modificaciones e interpretaciones	Aplicación Obligatoria Ejercicios Iniciados a partir de:
Aprobadas para su uso en la Unión Europea	
NIIF 10 Estados financieros consolidados (publicada en mayo de 2011)	Sustituye los requisitos de consolidación actuales de NIC 27. Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 (1)
NIIF 11 Acuerdos conjuntos (publicada en mayo de 2011)	Sustituye a la actual NIC 31 sobre negocios conjuntos. Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 (1)
NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades (publicada en mayo de 2011)	Norma única que establece los desgloses relacionados con participaciones en dependientes, asociadas, negocios conjuntos y entidades no consolidadas. Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 (1)
NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales (publicada en mayo de 2011)	Se revisa la norma, puesto que tras la emisión de NIIF 10 ahora únicamente comprenderá los estados financieros separados de una entidad. Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 (1)
NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos (publicada en mayo de 2011)	Revisión paralela en relación con la emisión de NIIF 11 Acuerdos conjuntos. Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 (1)
Reglas de transición: Modificación a NIIF 10, 11 y 12 (publicada en junio de 2012)	Clarificación de las reglas de transición de estas normas. Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 (1)
Modificación de NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación - Compensación de activos con pasivos financieros (publicada en diciembre de 2011)	Aclaraciones adicionales a las reglas de compensación de activos y pasivos financieros de NIC 32. Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014
No aprobadas todavía para su uso en la Unión Europea en la fecha de publicación de este documento (2)	
NIIF 9 Instrumentos financieros: Clasificación y valoración (publicada en noviembre de 2009 y en octubre de 2010) y modificación posterior de NIIF 9 y NIIF 7 sobre fecha efectiva y desgloses de transición (publicada en diciembre de 2011)	Sustituye a los requisitos de clasificación, valoración de activos y pasivos financieros y bajas en cuentas de NIC 39. Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2015
Sociedades de inversión: Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27 (publicada en octubre de 2012)	Excepción en la consolidación para sociedades dominantes que cumplen la definición de sociedad de inversión Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014
Modificaciones a NIC 36 – Desgloses sobre el importe recuperable de activos no financieros (publicada en mayo de 2013)	Clarifica cuando son necesarios determinados desgloses y amplía los requeridos cuando el valor recuperable está basado en el valor razonable menos costes de ventas Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014
IFRIC 21 Gravámenes (publicada en mayo de 2013)	Interpretación sobre cuando reconocer un pasivo por tasas o gravámenes que son condicionales a la participación de la entidad en una actividad en una fecha especificada. Períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014

(1) La Unión Europea retrasó la fecha de aplicación obligatoria en un año. La fecha de aplicación original del IASB es el 1 de enero de 2013.

(2) Es recomendable actualizar el estado de aprobación por la Unión Europea a través de la página web del EFRAG.

NIIF 10 Estados financieros consolidados, NIIF

11 Acuerdos conjuntos, NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades, NIC 27 (Revisada)

Estados financieros individuales y NIC 28 (Revisada)

Inversiones en asociadas y negocios conjuntos

Este "paquete" de cinco normas o modificaciones se emiten de forma conjunta y vienen a sustituir las normas actuales en relación a la consolidación y la contabilización de las inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos, así como los desgloses relacionados.

NIIF 10, que es la nueva norma de consolidación, sustituirá toda la parte de consolidación de la NIC 27 actualmente vigente, así como la interpretación SIC-12 sobre la consolidación de entidades de propósito especial.

La principal novedad de NIIF 10 es la modificación de la definición de control que viene a solventar la convivencia y a veces inconsistencia actual del modelo dual de control de NIC 27 con el de riesgos y beneficios de SIC 12. La nueva definición de control pivota sobre tres elementos que deben cumplirse siempre: el poder sobre la participada, la exposición o el derecho a los resultados variables de la inversión y la capacidad de utilizar ese poder para influir en el importe de esos retornos.

Esta nueva definición y todo el marco normativo nuevo que se desarrolla en esta línea puede dar lugar a cambios en el conjunto de sociedades consolidadas. Otros aspectos que destacan también respecto de la norma actual son los siguientes:

- Únicamente los derechos sustantivos se consideran en el análisis de control, incluyéndose también ciertos matices nuevos en los derechos de voto potenciales, que se considerarán siempre y cuando sean sustantivos aunque todavía no sean ejercitables. Se amplía la literatura en relación con la diferencia entre derechos sustantivos y protectivos.
- La exposición (derecho) a los resultados variables de la inversión es una definición amplia y la norma no contempla límites cuantitativos claros.

- No es suficiente con tener poder, la entidad que tiene el poder debe además tener la capacidad de influir en sus retornos de la inversión. En este sentido se amplía la literatura para analizar situaciones de principal y agente en relación al ejercicio del control sobre otras entidades.

NIIF 10 también cubre la situación comúnmente denominada como "de facto control" en la que la entidad puede tener el control aún sin tener la mayoría de los derechos de voto y que no era una casuística explícitamente tratada en la norma vigente actual.

Por su parte, la NIIF 11 Acuerdos conjuntos sustituirá a la actualmente vigente NIC 31.

NIIF 11 cambia el enfoque de análisis de los acuerdos conjuntos y define dos únicos tipos de acuerdo conjunto: operación conjunta o entidad participada conjuntamente.

Si estamos ante una operación conjunta es que el análisis ha llevado a concluir que el participante tiene derechos y obligaciones directos por su parte proporcional de los activos y pasivos del acuerdo, respectivamente. Por el contrario, si estamos ante una entidad participada conjuntamente es que la participación en el acuerdo lo que da es un derecho a los activos netos del acuerdo. La conclusión sobre la clasificación del acuerdo determinará su contabilización.

Será por tanto fundamental el análisis de la clasificación del acuerdo pues contablemente el cambio principal que plantea NIIF 11 respecto de la norma actual es el tratamiento contable de las entidades participadas conjuntamente, pues este tipo de acuerdo siempre se contabilizará por puesta en equivalencia, frente a la opción actual que da NIC 31 de elegir entre la puesta en equivalencia o la consolidación proporcional. En este sentido, además NIC 31 permitía ir por esta opción contable si el acuerdo estaba estructurado a través de una entidad legal separada, lo que no es ya relevante en el modelo de análisis de NIIF 11 que se basa en la existencia de un vehículo separado, sea o no independiente legalmente.

En cuanto a NIIF 12, esta nueva norma relativa únicamente a desgloses agrupa en una única norma todos los requisitos de desglose relativos a participaciones en otras entidades (sean dependientes, asociadas, negocios conjuntos u otras participaciones no consolidadas) y además de la ampliación muy significativa de la información a revelar que supone respecto de

los requisitos actuales, hay que destacar también la introducción de la obligación de información sobre la participación en vehículos no consolidados.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, pinche aquí: [NIIF 10](#), [NIIF 11](#), [NIIF 12](#).

En la Práctica: A tener en cuenta

¿Qué entidades serán las más afectadas por la NIIF 10?

En la medida en que las relaciones con la participada estén basadas en derechos de voto, no existan circunstancias especiales a considerar, etc. más fácil será que las conclusiones actuales se mantengan y más simple será la transición.

En situaciones más complejas, sí podrán darse casos donde la conclusión actual de consolidación puede cambiar. Habrá que estar alerta y revisar a la luz de los nuevos requisitos situaciones como por ejemplo cuando:

- Se tiene el control mediante instrumentos distintos a los derechos de voto.
- Existen opciones de compra o venta sobre acciones de otras compañías.
- Se tienen entidades estructuradas previamente dentro del alcance de la SIC 12 sobre las que no se tenía la mayoría de riesgos y beneficios.
- La empresa actúa como gestor de fondos.
- Situaciones de control de facto, que ahora se tratan explícitamente en la norma.

Aunque considere que en su empresa no hay a priori situaciones complejas, no hay que minimizar el potencial impacto de la norma. Esta transición puede aprovecharse para revisar el inventario de inversiones, los acuerdos existentes en cada una de ellas, la información que se dispone para cada participada o entidad estructurada, etc.

¿Qué entidades serán las más afectadas por la NIIF 11?

La NIIF 11 no cambia como se contabilizan lo que en la NIC 31 se denominaban “operaciones controladas de forma conjunta” y “activos controlados conjuntamente”. Estos acuerdos en la NIIF 11 pasarán a denominarse operaciones conjuntas y seguirán contabilizándose en proporción a su porcentaje de participación en activos, pasivos, ingresos y gastos, según corresponda. En las “entidades controladas conjuntamente” sí, pues pasarán a contabilizarse obligatoriamente por puesta en equivalencia.

Lo fundamental será por tanto el análisis de ante qué tipo de acuerdo conjunto estamos. Normalmente las participaciones en joint ventures seguirán siendo eso y no operaciones conjuntas por lo que el impacto es claro en este caso. Esto no es todo, porque habrá que analizar si los acuerdos conjuntos que intuitivamente pudieran catalogarse como operaciones conjuntas (determinadas UTEs, comunidades bienes, etc.) cumplen los detallados requisitos que establece la nueva norma.

Planificar bien y con tiempo los desgloses de NIIF 12

Independientemente de que la compañía tenga que hacer o no cambios contables significativos por la transición a NIIF 10 y 11, sí se verán afectadas por los nuevos requisitos de desglose que son muy extensos y que, dependiendo de la magnitud del inventario de inversiones, pueden requerir un esfuerzo y tiempo importante para recopilar la información necesaria, por lo que es recomendable anticipar al máximo esta tarea.

Puede merecer la pena preparar una “nota de prueba” de estos desgloses según la NIIF 12 antes de la fecha de aplicación obligatoria para detectar potenciales necesidades de información y también para ir decidiendo sobre temas como el nivel necesario de detalle.

Aunque parte de la información requerida es granular (es decir, por cada inversión individual), la NIIF 12 sí permite cierto grado de agregación de la información en algunos aspectos. Habrá que analizar cuidadosamente el nivel apropiado de agregación, pues hay que combinar el que esté la información necesaria con evitar quizás un exceso de detalle. Al decidir sobre el nivel de detalle adecuado, las entidades deben tener en cuenta tanto la información cuantitativa y cualitativa sobre los riesgos y beneficios de cada entidad, así como qué es material para la entidad.

Las modificaciones a NIC 27 y NIC 28 son paralelas a la emisión de las nuevas NIIF 10, 11 y 12. NIC 27 se emite revisada puesto que a partir de ahora su contenido únicamente hará referencia a los estados financieros individuales. En el caso de NIC 28 pasa a contener también el tratamiento de las entidades participadas conjuntamente puesto que se consolidarán, sin opción posible, por puesta en equivalencia como las asociadas.

Estas normas y modificaciones permiten la aplicación anticipada siempre y cuando se adopten todas ellas anticipadamente a la vez.

Reglas de transición: Modificación a NIIF 10, 11 y 12

A través de esta modificación el IASB ha querido aclarar algunas cuestiones en relación con las reglas de transición de estas normas. Se aclara que la fecha inicial de aplicación es el inicio del período en el que la NIIF 10 se aplica por primera vez. Esta sería la fecha en la que el inversor realizaría su análisis sobre si hay cambios o no en las conclusiones sobre las participaciones que deben ser consolidadas.

Por otro lado, en relación con los comparativos establece que si no hay cambios en la fecha de aplicación inicial sobre las conclusiones de consolidación no es necesario realizar ningún ajuste a las cifras comparativas. Si hubiera cambios, habrá de efectuarse re-expresión pero sólo del ejercicio precedente.

La fecha de aplicación es la misma que la del paquete de nuevas normas de consolidación, el 1 de enero de 2014 en la Unión Europea.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Modificación de NIC 32 Instrumentos financieros: presentación - Compensación de activos y pasivos financieros

La modificación introduce una serie de aclaraciones adicionales en la guía de implementación sobre los requisitos de la norma para poder compensar un activo y un pasivo financiero en su presentación en el balance de situación y que se encuentran en el párrafo 42 de NIC 32.

NIC 32 ya indica que un activo y un pasivo financiero solo podrán compensarse cuando la entidad tenga en el momento actual el derecho exigible legalmente de compensar los importes reconocidos. La guía de implementación modificada indica, entre otros aspectos, que para cumplirse esta condición, el derecho de compensación no debe depender de eventos futuros y debe ser legalmente exigible tanto en el curso normal de los negocios como en caso de incumplimiento, insolvencia o quiebra de la entidad y todas las contrapartes. También se clarifica en qué casos una compensación bruta podría considerarse equivalente a una liquidación por el neto.

La modificación permite la aplicación anticipada. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

En la Práctica: Sigue sin converger con US GAAP

El modelo de compensación bajo US GAAP es en muchos aspectos similar a las NIIF. Sin embargo, en US GAAP hay una excepción que permite a las empresas presentar de forma neta los activos y pasivos derivados sujetos a los denominados master netting agreement en determinadas circunstancias, incluso si no tienen un derecho o intención de liquidar en términos netos.

Es decir, que aunque este proyecto surgió para lograr una convergencia entre los dos GAAPs, al final no se logró unificar los criterios y este tema seguirá siendo una fuente de falta de comparabilidad entre entidades según presenten sus estados financieros en uno u otro marco contable, lo que puede ser significativo si se trata de entidades con gran actividad de derivados.

NIIF 9 Instrumentos financieros

Esta nueva norma sustituirá a la NIC 39 si bien a fecha actual todavía se encuentra únicamente parcialmente publicada.

Las partes publicadas son las relativas a la clasificación y valoración de activos financieros (publicada en noviembre de 2009) y pasivos financieros (publicada en octubre de 2010). En el documento publicado en octubre de 2010 también se incorporaron los requisitos de reconocimiento y baja en cuentas, que en sustancia son los mismos existentes en NIC 39.

Activos financieros

Clasificación

La nueva norma exige que los activos financieros se clasifiquen en el momento de su registro inicial como valorados al coste amortizado o a valor razonable. La clasificación depende del modo en que una entidad gestiona sus instrumentos financieros (su modelo de negocio) y la existencia o no de flujos de efectivo contractuales de los activos financieros específicamente definidos. Si el objetivo del modelo de negocio es mantener un activo financiero con el fin de cobrar flujos de efectivo contractuales, y según las condiciones del contrato se reciben flujos de efectivo en fechas específicas que constituyen exclusivamente pagos del principal más intereses sobre el principal, el activo financiero se valorará al coste amortizado. Todos los demás activos financieros se miden a valor razonable.

De otra parte, en el registro inicial de un activo financiero, una entidad puede optar por valorarlo a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias si ello permite eliminar o reducir una asimetría contable.

Inversiones en instrumentos de patrimonio

Todos los instrumentos de patrimonio se miden a valor razonable. En este sentido, la NIIF 9 difiere de la NIC 39 en que no permite aplicar el criterio de coste cuando el valor razonable no puede determinarse de manera fiable. No obstante, la NIIF 9 apunta que en algunos casos el criterio de coste puede ser una estimación aproximada del valor razonable.

Valoración posterior

Los beneficios y pérdidas resultantes de la valoración posterior a valor razonable se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, una entidad puede elegir presentar los beneficios y pérdidas derivados de participaciones en instrumentos de patrimonio en "Otro resultado integral" (patrimonio). Eso sí, esta decisión es irrevocable, se toma para cada activo individual y no permite la reclasificación posterior a la cuenta de resultados de los importes reconocidos en patrimonio en la venta del instrumento. Únicamente podrían llevarse a resultados los dividendos. Este tratamiento difiere de lo que actualmente sería la categoría de "Disponibles para la venta" de la NIC 39. Esta opción no es aplicable en el caso de inversiones mantenidas para negociar.

Derivados en un activo financiero

Cuando existe un derivado implícito en un activo financiero principal, los dos elementos del instrumento híbrido no se separan y se aplican las normas de clasificación anteriormente expuestas.

Reclasificación

Si el objetivo del modelo de negocio de una entidad sufre cambios significativos, será obligatoria la reclasificación. Sin embargo, la norma prevé que esta circunstancia se produzca muy raramente.

Deterioro de valor

Los requisitos de la NIC 39 relativos al deterioro de valor siguen siendo aplicables mientras no se publiquen los requerimientos de NIIF 9 en este sentido. Sin embargo, la NIC 39 contemplaba cuatro categorías de activos financieros con distintos requisitos de deterioro de valor dependiendo de la categoría. La NIIF 9 sólo contempla dos categorías, coste amortizado y valor razonable, y en consecuencia, los requisitos relativos al deterioro de valor se simplificarán.

Pasivos financieros

Las categorías del nuevo NIIF 9 son básicamente las mismas de NIC 39. De forma general los pasivos financieros se medirán a coste amortizado, excepto aquellos pasivos financieros que se mantengan para negociar, como los derivados por ejemplo, que se valorarán a valor razonable con cambios en resultados. Existe la opción de designar inicial e irrevocablemente un pasivo para su valoración a valor razonable con cambio en resultados si de este modo se eliminan o reducen asimetrías contables, si forma parte de una cartera que se gestiona y evalúa su rendimiento sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia documentada o cuando contiene un derivado implícito y se designa para valorarlo de esta forma.

Uno de los cambios que se producen respecto de NIC 39 hace referencia a los pasivos valorados bajo la opción de valor razonable (sólo para aquellos que no son derivados ni pasivos mantenidos para negociar). En ese tipo de pasivos, la entidad deberá presentar en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de la variación de valor razonable excluyendo el importe que se deriva del riesgo propio de crédito, presentando ese componente de la variación en el "Otro resultado integral".

Reconocimiento y baja en cuentas

Los criterios de baja en cuentas tanto para los activos financieros como para los pasivos financieros son similares a los existentes hasta la fecha en NIC 39.

Transición

En diciembre de 2011 el IASB aprobó diferir la fecha de aplicación al 1 de enero de 2015. Aunque la norma prevé la aplicación anticipada, esto de momento no es posible en la Unión Europea al no estar endosada.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, publicaciones de **2009** y **2010**.

En la Práctica: Situación de la NIIF 9

La NIIF 9 sigue estando incompleta. Después de sucesivos retrasos, se espera que antes del fin del tercer trimestre del 2013 finalice una de las fases que faltan, la de contabilidad de coberturas, pero en principio ya no se espera para este año la de deterioro de activos financieros.

En relación con el deterioro, se ha publicado recientemente, en marzo de 2013, un segundo borrador, de modo que este año se dedicará a recibir comentarios sobre el mismo y re-deliberar sobre el proyecto. Independientemente de cómo se traslade a la norma y que modelos se propongan, el aspecto más importante de la propuesta de deterioro de NIIF 9 en relación con NIC 39 es el paso de un modelo de pérdidas incurridas a uno de pérdidas esperadas.

No hay que olvidar tampoco que el IASB y el FASB decidieron reabrir la parte de clasificación y valoración, por lo que es de esperar que se produzcan modificaciones, de mayor o menor relevancia, sobre la parte de la norma final que ya estaba publicada.

En cuanto a la fecha de adopción, el IASB retrasó hasta 2015 su fecha de aplicación, pero de todos modos el EFRAG anunció que difería cualquier decisión sobre el proceso de endoso hasta que la norma esté publicada de forma completa, de modo que habrá que ver lo que en su momento decida el EFRAG respecto de la fecha de aplicación obligatoria en UE. Las compañías europeas tienen que tener en cuenta que mientras no esté endosada no es posible aplicarla anticipadamente de forma voluntaria.

Aun así, en algunos casos en los que son previsibles importantes impactos probablemente no es demasiado pronto para pensar en las posibles consecuencias de los cambios que se avecinan.

Sociedades de inversión: Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27

Esta modificación establece una excepción a las normas de consolidación de NIIF 10 para las sociedades que cumplen los requisitos para ser consideradas como sociedades de inversión.

Una entidad será una sociedad de inversión si obtiene fondos de uno o más inversores para prestarles servicios de gestión de esas inversiones, su propósito de negocio es invertir dichos fondos con el único objetivo de obtener retornos de las inversiones y/o del incremento de valor de esas participaciones y, por último, valora y evalúa los resultados de sustancialmente todas sus inversiones sobre la base de su valor razonable. Si cumple esta definición, la entidad contabilizará estas participaciones en subsidiarias a su valor razonable con cambios en resultados de acuerdo a la norma de instrumentos financieros, con la salvedad de la subsidiaria que le presta servicios de inversión, si es el caso, para la que la norma considera que sería una prolongación de sus propias actividades y sí deberá consolidar esta dependiente de acuerdo a la metodología habitual.

Esta excepción no se aplica a la matriz dominante de la sociedad de inversión que sí deberá consolidar todas las participaciones que controle, salvo que esa matriz fuera en sí misma también una entidad de inversión.

La fecha de aplicación de esta modificación es el 1 de enero de 2014. Todavía no está aprobada para su uso en la Unión Europea.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Modificaciones a NIC 36 – Desgloses sobre el importe recuperable de activos no financieros

Esta modificación en relación a desgloses se ha finalizado en mayo de 2013 (el borrador se había publicado en enero de este mismo año).

El IASB propone restringir el desglose actual del importe recuperable de un activo o una unidad generadora de efectivo a aquellos períodos en que se ha reconocido un deterioro o por el contrario un deterioro revierte, es decir, elimina el requisito actual de desglose cuando no ha habido un deterioro o reversión.

Por otro lado, introduce nuevos desgloses cuando el valor recuperable se ha calculado como el valor razonable menos el coste de venta y se ha registrado un deterioro o reversión. Lo que se requerirá ahora es:

- El nivel de la jerarquía de NIIF 13 con el que se ha calculado el valor razonable.
- Si ha sido con un nivel 2 o 3, habrán de describirse las técnicas de valoración utilizadas y las principales hipótesis utilizadas, como el tipo de descuento actual y anterior.

El IASB ha propuesto aplicar esta modificación a partir del 1 de enero de 2014. A fecha actual no está endosada para su uso en la Unión Europea. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).



IFRIC 21 Interpretación sobre Gravámenes

En mayo de 2013 se ha finalizado esta interpretación cuyo borrador había sido publicado un año antes.

La interpretación aborda el tratamiento de cuando reconocer un pasivo por tasas o gravámenes cuando están basados en información financiera de un período que es diferente al que ocurre la actividad que da lugar al pago del gravamen.

La interpretación indica que el pasivo debe registrarse cuando el evento que da origen a su reconocimiento se produce y normalmente ese momento está identificado por la legislación. Por ejemplo, si la entidad está obligada al pago de un gravamen que se calcula en función de los ingresos del ejercicio anterior, pero la entidad según la legislación únicamente está obligada a su pago si se encuentra operando en esa actividad el 1 de enero del año siguiente, no habrá obligación constructiva hasta el 1 de enero y por tanto no deberá reconocerse el pasivo hasta dicha fecha. La lógica dentro de NIC 37 de esta conclusión es que la generación de ingresos el ejercicio anterior es una condición necesaria pero no suficiente para reconocer el pasivo.

Los principios de reconocimiento que se esbozan arriba serán aplicados a los estados financieros tanto anuales como intermedios. Esto significa que los estados financieros intermedios no incluirían ningún gasto anticipado por el gravamen si no hay obligación presente al final de ese período intermedio.

Esta interpretación se aplicará a partir de 1 de enero de 2014. A fecha actual no está endosada para su uso en la Unión Europea. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

En la Práctica: Aplicación retrospectiva

Se aplicará retrospectivamente conforme a NIC 8, de modo que las entidades deberían revisar ya el tratamiento actual que se puede estar dando a gravámenes de este estilo.

Es importante ver el alcance de la interpretación para entender qué tipo de tasas caen dentro de ella porque tienen un carácter muy específico. Se excluyen aquellas que estén dentro de NIC 12 y se definen dentro del alcance aquellas que se pagan a la Administración (Gobierno) y por las que la entidad no recibe a cambio ningún bien o servicio específico. Un ejemplo de gravamen que estaría dentro del alcance de la interpretación es el existente en el Reino Unido sobre las entidades financieras que se devenga el último día del ejercicio anual y que se calcula con base en el valor en libros del patrimonio y de los pasivos al final del período de presentación. En España habrá que analizar cuidadosamente en que casos aplica esta interpretación.

Hay que decir también que la versión final de esta interpretación, a pesar de haberse debatido largamente, pues se empezó a discutir en mayo del 2011, sigue teniendo sus críticos que consideran que su aplicación en los estados financieros intermedios da lugar a resultados no coherentes.

En realidad los impactos más importantes de la interpretación se encuentran en los cierres intermedios. Un gravamen cuyo devengo conforme a IFRIC 21 se produzca el 31 de diciembre, implica que los estados financieros intermedios por ejemplo al 30 de junio de ese mismo año no deberían mostrar ningún gasto anticipado por el mismo. En la medida en que ese gravamen actualmente se venga periodificando, que es probablemente el caso más común, la interpretación supondrá una modificación en la práctica actual, que sus críticos no consideran que dé lugar a una mejora de la información financiera.

Habrá que ver si queda algo de recorrido para estas críticas ahora que IFRIC 21 ya se ha emitido oficialmente.

6. Otras novedades del IASB en este primer semestre del 2013

Febrero 2013 – El IASB propone modificaciones urgentes a la norma de coberturas contables en relación a la novación de derivados

El IASB ha propuesto modificar la NIC 39 y la NIIF 9 para relajar los requisitos contables en coberturas cuando en determinadas circunstancias se requiere la novación de un derivado a una contraparte. Este borrador (ED 2013/2) viene a dar respuesta a los cambios legales que han entrado o entrarán en vigor en ciertas jurisdicciones por los que con el objetivo de mitigar riesgos se está exigiendo cambiar contratos OTC bilaterales por contratos con centrales. Lo que trata de conseguir el borrador es que si se cumplen ciertos requisitos esto no implique una discontinuación en caso de que los derivados formen parte de una relación de cobertura. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Marzo 2013 – La Unión Europea adoptó las Mejoras a las NIIFs Ciclo 2009-2011.

La Comisión Europea endosó (Reglamento N° 301/2013) las mejoras del IASB a las NIIFs para el periodo 2009-2011 que contenían modificaciones a cinco normas (NIIF 1, NIC 1, NIC 16, NIC 32, y NIC 34) y son efectivas a partir del 1 de enero de 2013.

Marzo 2013 – El IASB publica un borrador que hace modificaciones limitadas a NIC 19.

Este borrador ED/2013/4 Planes de beneficios definidos: Contribuciones de empleados establece que las contribuciones de los empleados o terceros establecidos en los términos formales de un plan de beneficios definido pueden ser reconocidas como una reducción del coste del servicio en el mismo período en el que se pagan si están vinculadas exclusivamente a los servicios prestados en ese período. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Marzo 2013 – El IASB propone un nuevo borrador de deterioro de instrumentos financieros

El IASB ha publicado el borrador ED/2013/3 Instrumentos financieros: Pérdidas de Crédito Esperadas. Después de un largo proceso de re-deliberación respecto del borrador anterior, el IASB ha publicado su nueva propuesta de la fase de deterioro de NIIF 9. El borrador

propone un modelo de deterioro basado en la perdida esperada frente al modelo de pérdidas incurridas que se utiliza hoy en día en NIC 39. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Abril 2013 – La Unión Europea adopta las modificaciones a la guía de transición de NIIF 10, 11 y 12.

La Comisión Europea publicó el Reglamento N° 313/2013, que endosa las modificaciones a la guía de transición de NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12.

Abril 2013 – El IASB publica un borrador de solución provisional para entidades que aplican contabilidad regulatoria en GAAP local.

Actualmente esta materia no está cubierta por las NIIF pero recientemente se ha vuelto a sumar a la agenda de trabajo, de modo que mediante este borrador se pretende proponer una solución provisional al objeto de permitir a empresas que actualmente reconocen los activos y pasivos regulatorios de acuerdo con su actual GAAP, que puedan mantenerlos bajo NIIF en tanto en cuanto no se complete el proyecto. Este borrador es el ED/2013/5. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Nuestros comentarios

El EFRAG ha publicado ya a finales de mayo su carta de comentario sobre este borrador y ha dejado claro que está en desacuerdo con su emisión. En opinión del EFRAG obviamente habrá una falta de comparabilidad entre las empresas que pueden utilizarlo porque hacen ahora la transición a NIIF y aquellas que no. Además consideran que dado el estado del proyecto esto puede implicar no solo facilitar la transición sino mantener políticas contables de anteriores GAAPs de forma indefinida.

Mayo 2013 – El IASB publica el tan largamente esperado nuevo borrador de futura norma de Arrendamientos.

El IASB emitió el pasado 16 de mayo el nuevo borrador del proyecto de arrendamientos después de un largo proceso de revisión del borrador anterior, de cuya emisión han pasado cerca de tres años. Este nuevo borrador estará abierto a comentarios hasta el 16 de septiembre de 2013.

El modelo propuesto

El ED considera un “arrendamiento” como un contrato por el que el arrendatario siempre obtendrá el control de un activo por “derecho de uso” a cambio de una contraprestación.

Dentro de los arrendamientos, propone que la clasificación actual de NIC17 de arrendamientos “financieros” y “operativos” se sustituya por arrendamientos del “Tipo A” y del “Tipo B”. Esta distinción será importante para su valoración posterior y la clasificación del gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no para el registro inicial del activo por el derecho de uso y del correspondiente pasivo.

La distinción se basa en si el arrendamiento transmite una parte significativa de los beneficios del activo subyacente al arrendatario; en tal caso, el arrendamiento se clasificaría como arrendamiento Tipo A, y en caso contrario sería del Tipo B. En general, normalmente los arrendamientos de activos inmobiliarios con una larga vida útil podrán clasificarse del Tipo B, y por ejemplo los de bienes de equipo del Tipo A. Para el arrendatario, el IASB sigue proponiendo que todos los arrendamientos se reflejen en el balance, reconociendo un activo por “derecho de uso” y el correspondiente pasivo por arrendamiento.

La presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias y el efecto sobre el resultado en cada período dependerá del tipo de arrendamiento:

- En el caso de los arrendamientos del Tipo A, el gasto será mayor en las fases iniciales puesto que el activo por el derecho de uso se amortizará normalmente linealmente y el pasivo por arrendamiento se contabiliza posteriormente usando el método del tipo de interés efectivo.
- En los arrendamientos del Tipo B, se reconoce un gasto neto por el arrendamiento. La amortización del activo por derecho de uso se ajustará para conseguir un perfil global de gasto lineal por arrendamiento.

Para el arrendador, el arrendamiento del Tipo A supone que la parte arrendada del activo subyacente debe darse de baja y reconocer la cuenta por cobrar, dejando un

activo residual. En el caso de los arrendamientos del Tipo B, el tratamiento sería coherente con el actual tratamiento contable para arrendamientos operativos. Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la firma global, [pinche aquí](#).

Nuestros comentarios

Aunque mucho se ha argumentado en contra de este modelo por entender que las características económicas de los contratos de arrendamiento son parecidas a contratos pendientes de ejecución que deberían contabilizarse como gasto según se incurren, como vemos el IASB y el FASB siguen en su posición de incorporar los arrendamientos operativos a los balances de las empresas (según algunos datos en el mercado de EEUU serían más de 1,5 billones de dólares de pasivo). Su argumento central gira en torno a lo que Hans Hoogervorst, Presidente del IASB, describió recientemente en una conferencia como “el apalancamiento oculto del arrendamiento”, que entienden debe reflejarse en el balance como cualquier otra forma de financiación.

Como puede inferirse de todo lo anterior, si las propuestas prosperan, darán lugar a importantes cambios en la presentación de la información financiera relativa a los arrendamientos, tanto de arrendatarios como de arrendadores; cambios que, a su vez, podrán afectar significativamente a parámetros como ratios de apalancamiento o covenants. Los sectores con mayor probabilidad que les afecten más estos cambios son el del retail, el inmobiliario, o los servicios financieros y las telecomunicaciones.

Además surgirán cuestiones significativas de índole operativa, como la necesidad de recopilación de mayor información sobre los contratos de alquiler operativo o las implicaciones en materia de impuestos diferidos.

A la vista de todo lo anterior, no queda claro si la potencial mejora en la información financiera de esta propuesta justifica de alguna manera sus costes o es más, si el modelo propuesto por el IASB supone, en sí mismo, una mejora clara respecto del modelo anterior. En este sentido, habrá que esperar a la evolución que se produzca durante la fase de comentarios del borrador.

7. Una ayuda práctica para los desgloses de las cuentas anuales NIIF 2013

Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en la Unión Europea

Las empresas que presentan información financiera conforme a las normas de la UE están obligadas a preparar sus estados financieros con arreglo a las NIIF adoptadas en la UE y, por tanto, solo pueden aplicar las normas contables una vez que han sido refrendadas por la Unión Europea (aprobadas y publicadas en el Boletín de la Unión Europea). La última versión del informe sobre el estado de endoso en la UE está disponible en la página web del European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), www.efrag.org.

Si la norma o interpretación se ha aprobado por la UE con anterioridad a la formulación de cuentas pero posteriormente al cierre del ejercicio, puede aplicarse a las cuentas (pero no es obligatorio) si dicha norma permite la aplicación anticipada (Accounting Regulatory Committee de la UE, 30 de noviembre de 2005).

Decisión sobre la adopción anticipada de Normas o Interpretaciones

Aunque las normas e interpretaciones que aún no han sido adoptadas no pueden ser aplicadas en la UE, los requisitos de dichas normas e interpretaciones pueden ser considerados anticipadamente siempre que no sean contrarios a los requisitos de cualesquiera normas o interpretaciones que ya hayan sido refrendadas.

Otras normas o interpretaciones que introducen de manera efectiva nuevos requisitos de reconocimiento y valoración no contemplados explícitamente en las actuales Normas y que no han sido endosadas, con carácter general no pueden ser adoptadas anticipadamente, particularmente si suponen un cambio en las prácticas contables establecidas.

Normas publicadas que aún no han entrado en vigor

La NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores exige la revelación de información referente a cualquier nueva norma o interpretación que haya sido publicada pero aún no haya entrado en vigor y que no se aplique a las cuentas en cuestión, así como información pertinente sobre el impacto potencial de su aplicación por primera vez.

Desgloses en las cuentas anuales y en los estados financieros intermedios de normas adoptadas y no adoptadas

¿Qué materiales pueden utilizarse para preparar las notas de las cuentas anuales o los estados financieros intermedios?

Deloitte pone a su disposición las siguientes herramientas de ayuda (en inglés):

- Modelo de estados financieros.
- Checklist de cumplimiento, presentación y desglose.
- Checklist de cumplimiento con IAS 34 para estados financieros intermedios.

Que encontrará en nuestra página iasplus en el enlace <http://www.iasplus.com/fs/fs.htm> en versiones tanto en pdf como en Word y Excel, listas para utilizar.

¿Cuáles son los desgloses obligatorios?

Las NIIF requieren el desglose de información respecto de normas e interpretaciones nuevas o revisadas adoptadas en el ejercicio pero también sobre aquellas otras que pueden tener un impacto en las cuentas anuales de la sociedad, independientemente de que todavía no estén vigor. Los requisitos relativos a información financiera intermedia son menos estrictos, pero deben tenerse igualmente en cuenta. Los desgloses que se solicitan sobre las normas adoptadas y no adoptadas se encuentran en:

- para períodos anuales de presentación de información
 - NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
- para períodos en los que se presenta información financiera intermedia– NIC 34 Información financiera intermedia.

Este resumen es de utilidad en la preparación de los desgloses de las cuentas anuales y los estados financieros intermedios

La NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores exige la revelación de información referente a **cualquier nueva norma o interpretación que haya sido publicada pero aún no haya entrado en vigor y que no se aplique a las cuentas en cuestión, así como información pertinente sobre el impacto potencial de su aplicación por primera vez.**

Esta información sobre impacto de las normas que no están en vigor no se requiere explícitamente en NIC 34 donde debe indicarse los cambios en políticas contables respecto del anual (es decir, las nuevas normas que comienzan a aplicarse en ese período intermedio respecto de las últimas cuentas anuales).

Los desgloses que requieren las normas se resumen a continuación:

Resumen de los Desgloses Requeridos		
	Cuentas Anuales	Información Financiera Intermedia
Aplicación inicial obligatoria o voluntaria de un pronunciamiento nuevo o revisado	<p>El pronunciamiento correspondiente, la naturaleza del cambio en la política contable, análisis partida a partida de los efectos del cambio de política contable en los estados financieros y el impacto sobre el beneficio por acción. (NIC 8.28)</p> <p>Si alguna norma se está aplicando por primera vez anticipadamente, deberá desglosarse este hecho.</p> <p>Debe también tenerse en cuenta que NIC 1.40A requiere que cuando se produce un cambio de política contable, una re-expresión retroactiva o una reclasificación que tenga un efecto material en las cuentas debe presentarse un tercer balance al inicio del período anterior al corriente.</p>	<p>La naturaleza y el efecto de cualquier cambio en las políticas contables en relación con las cuentas anuales más recientes.</p> <p>(NIC 34.16A(a))</p> <p>La NIC 34 no especifica el nivel de detalle de los desgloses requeridos y, en consecuencia, dicho nivel podrá ser menor que el de un informe financiero anual de conformidad con la NIC 8. No obstante, las mejores prácticas sugieren que los requisitos de NIC 8 pueden utilizarse como punto de referencia.</p>

Resumen de los Desgloses Requeridos		
	Cuentas Anuales	Información Financiera Intermedia
Pronunciamiento emitidos todavía no adoptados	<p>Debe indicarse qué pronunciamientos publicados no han sido adoptados porque habiendo sido emitidos todavía no han entrado en vigor e información para que el lector pueda evaluar el posible impacto (si se conoce o puede estimarse de manera fiable).</p> <p>Para ello, se revelará el título de la norma, la naturaleza del cambio que implica, fecha en la que será obligatoria, fecha a partir de la que está previsto aplicarla y explicación del impacto esperado o si fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.</p>	<p>En la información financiera intermedia, NO se requiere información sobre el impacto de los pronunciamientos contables nuevos o revisados que no hayan sido adoptados todavía.</p> <p>Las compañías deben considerar la inclusión de desgloses adicionales cuando se prevea que el efecto de algún pronunciamiento futuro pueda ser significativo y dicho efecto no hubiera sido desglosado anteriormente en las cuentas anuales previas.</p>

(NIC 8.30 y NIC 8.31)

Ejemplo ilustrativo de desglose en unas cuentas anuales 2013

Nota:

- La información respecto de los pronunciamientos nuevos aplicados en el ejercicio, que sí han tenido impacto en las cuentas, debe darse mediante una descripción de la naturaleza y los efectos producidos por tales cambios según solicita NIC 8.28 para las cuentas anuales. Esta misma información será la que debe incluirse conforme a NIC 34.16A(a) en los estados financieros intermedios.
- La información que exige NIC 8 en relación a los pronunciamientos emitidos todavía no adoptados debe considerar las normas emitidas hasta la fecha de formulación de cuentas, por lo que si fuera el caso, esta información de carácter ilustrativo debería actualizarse.
- Las notas son breves y genéricas. Para redactar los impactos concretos, a continuación se ofrece un pequeño resumen de las modificaciones más relevantes y textos para seleccionar y adaptar según sea el caso. En aquellas empresas donde la adopción o futura adopción de alguna norma sea especialmente relevante se deberá ampliar o adaptar en lo que se considere necesario.
- El hecho de que en el ejemplo las normas tengan impacto o no es meramente ilustrativo y deberá adaptarse al caso real.
- Las normas de Mejoras a las NIIF suelen contener un gran número de modificaciones que, en general, es probable que no tengan impacto significativo salvo casos excepcionales. Por ello no se incluyen en el ejemplo, si fuera el caso y aplicaran, lógicamente habría que describir el cambio de igual modo.
- Si se han aplicado normas anticipadamente, debe indicarse.
- Las que no hayan tenido impacto significativo, podrían agruparse y describirse más brevemente.

Normas e interpretaciones efectivas en el presente período

Durante el ejercicio anual 2013 han entrado en vigor nuevas normas contables que, por tanto, han sido tenidas en cuenta en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas adjuntas.

Normas adoptadas en el período que han tenido impacto en las cuentas anuales

El Grupo está aplicando desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2013 las siguientes normas e interpretaciones que sí han supuesto un cambio de política contable para el grupo:

Modificación de NIC 1 – Presentación del Otro Resultado Integral.

Esta modificación ha supuesto un cambio en la presentación de estas magnitudes del Estado de Otro resultado integral, pues ahora deben presentarse totales separados de aquellos conceptos que se reciclarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios futuros y de aquellos que no.

Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias

- Impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias.

El cambio fundamental de esta modificación es que introduce una excepción a los principios generales de NIC 12 que afecta a los impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias que el Grupo valora de acuerdo al modelo de valor razonable de NIC 40 Propiedades de inversión, mediante la presunción, de cara al cálculo de los impuestos diferidos, que el valor en libros de estos activos será recuperado en su totalidad vía venta

[Con motivo de esta modificación el grupo ha revisado el modelo de negocio de su cartera de propiedades inmobiliarias concluyendo que es adecuada la presunción de que sus beneficios económicos se recuperarán vía venta. Anteriormente el grupo reconocía las diferencias temporarias por los cambios en el valor razonable considerando que su valor se recuperaría vía su uso. De este modo, esta modificación ha supuesto la reexpresión retroactiva de un importe de xxx y xxx miles de euros de impuestos diferidos al 1 de enero de 2013 y 2012, respectivamente, que ya no son necesarios debido a que...]

Ejemplo ilustrativo

Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados
El cambio fundamental de esta modificación de NIC 19 afecta al tratamiento contable de los planes de beneficios definidos puesto que se elimina la "banda de fluctuación" por la que hasta ahora era posible elegir diferir cierta porción de las ganancias y pérdidas actuariales. A partir del 1 de enero de 2013, todas las ganancias y pérdidas actuariales se registran inmediatamente en el otro resultado integral. Por otro lado, el coste por intereses y el retorno esperado de los activos del plan son sustituidos en la nueva norma por una cantidad neta por intereses, que se calcula aplicando el tipo de descuento al pasivo (o activo) por el compromiso. También implica cambios en la presentación de los componentes del coste en el estado de resultado integral, que se agrupan y presentan de forma distinta.

[La entrada en vigor de esta modificación ha supuesto un impacto muy significativo para el Grupo, puesto que la política contable en el pasado era la aplicar la "banda de fluctuación" y por tanto diferir una determinada porción de las pérdidas y ganancias actuariales de los planes de prestación definida. Esta modificación tiene un carácter retroactivo de modo que ha afectado también a las cifras reportadas en 2012 y al importe de las reservas iniciales de dicho ejercicio.]

Un desglose del impacto de las partidas afectadas junto con su correspondiente descripción es el siguiente al 1 de enero de 2012, 31 de diciembre de 2012 y 31 de diciembre de 2013:

(Detallar, por ejemplo, puede incluirse un cuadro a tres columnas que muestre las magnitudes previamente reportadas, el impacto de la primera aplicación y los importes reexpresados, para cada fecha aplicable y con las explicaciones correspondientes)]

NIIF 13 Medición del Valor Razonable

Esta nueva norma es ahora la fuente normativa única para calcular el valor razonable de elementos del activo o del pasivo que se valoran de esta forma de acuerdo a lo requerido por otras normas. NIIF 13 cambia la definición actual de valor razonable e introduce nuevos matices a considerar; adicionalmente amplía los desgloses exigidos en esta materia.

[El Grupo ha analizado en qué medida la nueva definición y los nuevos requisitos del valor razonable podrían afectar en la valoración de los elementos de y..... (véanse notas X e Y) y no da lugar a modificaciones significativas respecto a las asunciones, métodos y cálculos realizados actualmente.

No obstante, esta nueva norma ha expandido significativamente los desgloses que se realizan en la memoria en relación con el valor razonable, introduciendo nuevos desgloses para los elementos no financieros (véase Nota – donde se detalla toda la nueva información requerida) y ampliando los ya existentes para instrumentos financieros (véase Nota --).]

[La nueva definición del valor razonable de un pasivo en NIIF 13 basado en el concepto de transferencia de dicho pasivo a un participante del mercado confirma que el riesgo propio de crédito debe considerarse en el valor razonable de los pasivos. Este es un aspecto en el que había diversidad en la práctica y hasta ahora el Grupo, amparado en la definición del valor razonable de un pasivo que hasta ahora se hacía en NIC39 y que se basaba en un concepto de liquidación, había adoptado el enfoque de no incluir el impacto del riesgo propio de crédito en estas valoraciones.

De esta manera, desde el 1 de enero de 2013 es necesario incluir este riesgo en la valoración de los pasivos financieros a valor razonable, que en el caso del Grupo son únicamente los derivados de pasivo.

De acuerdo a NIIF 13 el impacto de primera aplicación de esta norma se realiza de forma prospectiva en la cuenta de pérdidas y ganancias junto con el resto de la variación de valor razonable de los derivados. Es decir, de forma similar a cualquier otro cambio en las estimaciones contables.

En la nota X se describen todas las hipótesis y metodología utilizadas en la valoración de los derivados y de forma específica, los asociados al riesgo de crédito. El impacto al 1 de enero de 2013 de esta modificación ha supuesto un menor valor de los derivados pasivos de crédito registrados a dicha fecha por importe de XXXX y se encuentra registrado en la partida_____.]

Modificación de NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar - Compensación de activos y pasivos financieros

[Esta modificación de NIIF 7 introduce nuevos desgloses específicos al realizar una compensación de activos o pasivos financieros y también para aquellos otros instrumentos que están sujetos a un acuerdo exigible de compensación neta o similar. La entidad tiene algunos acuerdos que se incluyen dentro de este tipo de transacciones, en consecuencia la memoria de las cuentas anuales contiene toda la información requerida al respecto (véase Nota X).]

Normas e interpretaciones emitidas no vigentes

A la fecha de formulación de estas cuentas anuales, las siguientes son las normas e interpretaciones más significativas que habían sido publicadas por el IASB pero no habían entrado aún en vigor, bien porque su fecha de efectividad es posterior a la fecha de las cuentas anuales consolidadas, o bien porque no han sido aún adoptadas por la Unión Europea:

[Los Administradores han evaluado los potenciales impactos de la aplicación futura de estas normas y consideran que su entrada en vigor no tendrá un efecto significativo en las cuentas anuales consolidadas.

(ó, según corresponda)

La entrada en vigor de estas normas supondrá impactos significativos en los siguientes casos:]

NIIF 10 Estados financieros consolidados, NIIF 11 Acuerdos conjuntos, NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades, NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales y NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos NIIF 10 modifica la definición de control existente actualmente. La nueva definición de control consta de tres elementos que deben cumplirse: el poder sobre la participada, la exposición o el derecho a los resultados variables de la inversión y la capacidad de utilizar dicho poder de modo que se pueda influir en el importe de esos retornos.

[El Grupo se encuentra analizando como impactará esta nueva definición de control en el conjunto de sociedades consolidadas y previsiblemente dará lugar a la inclusión en la consolidación de la entidad X que actualmente se considera una sociedad asociada y que de acuerdo a la nueva definición de control y las directrices adicionales que da NIIF10, sería una sociedad dependiente. Asimismo, con los nuevos requisitos la entidad de propósito especial Z está controlada por el grupo y deberá comenzar a consolidarse por integración global. El impacto estimado de estos cambios supondrá en la fecha de aplicación inicial un incremento de los activos de....., de los pasivos de, un mayor

patrimonio neto por y respecto de las cifras actuales. En todo caso esto es una evaluación preliminar y el grupo se encuentra analizando de forma detallada los efectos de la nueva norma.]

La NIIF 11 Acuerdos conjuntos sustituirá a la actualmente vigente NIC 31. El cambio fundamental que plantea NIIF 11 respecto de la norma actual es la eliminación de la opción de consolidación proporcional para las entidades que se controlan conjuntamente, que pasarán a incorporarse por puesta en equivalencia.

[Esta nueva norma tendrá un efecto significativo en las cuentas anuales consolidadas del Grupo, pues la opción que se viene aplicando para la consolidación de los negocios conjuntos es la consolidación proporcional de sus estados financieros (véase nota X). De este modo, el impacto de la consolidación por puesta en equivalencia de los negocios conjuntos descritos en la nota X en lugar de su consolidación proporcional, supondría, en sus epígrafes más relevantes un menor importe neto de la cifra de negocios de , unos menores gastos de explotación de , unos menores activos por importe de (ilustrativo), todo ello calculado en referencia a las cifras actuales. En el ejercicio y en la fecha de primera aplicación estos mismos importes serían...]

Las modificaciones a NIC 27 y NIC 28 son paralelas a la emisión de las nuevas NIIF anteriormente mencionadas.

[En el caso del Grupo no tendrán impactos adicionales a los indicados anteriormente.]

Por último, NIIF 12 es una norma de desglose que agrupa todos los requisitos de revelación en cuentas relativos a participaciones en otras entidades (sean dependientes, asociadas, negocios conjuntos u otras participaciones) incluyendo nuevos requerimientos de desgloses.

[De esta forma, su entrada en vigor supondrá una ampliación de los desgloses que el Grupo viene realizando y que son los actualmente requeridos para las participaciones en otras entidades y otros vehículos de inversión.]

Modificaciones de NIC 32 Instrumentos financieros: compensación de activos y pasivos financieros.

La modificación de NIC 32 introduce una serie de aclaraciones adicionales en la guía de implementación sobre los requisitos de la norma para poder compensar un activo y un pasivo financiero en su presentación en el balance de situación. NIC 32 ya indica que un activo y un pasivo financiero solo podrán compensarse cuando la entidad tenga en el momento actual el derecho exigible legalmente de compensar los importes reconocidos.

La guía de implementación modificada indica, entre otros aspectos, que para cumplirse esta condición, el derecho de compensación no debe depender de eventos futuros y debe ser legalmente exigible, tanto en el curso normal de los negocios como en caso de incumplimiento, insolvencia o quiebra de la entidad y todas las contrapartes.

[La entrada en vigor de esta modificación no debería suponer un cambio en las políticas contables puesto que el análisis que realiza el Grupo para presentar o no determinados activos y pasivos financieros de forma compensada está en línea con las aclaraciones introducidas en la norma.]

NIIF 9 Instrumentos financieros: Clasificación y valoración
NIIF 9 sustituirá en el futuro la parte de clasificación y valoración actual de NIC39. Existen diferencias muy relevantes con la norma actual, en relación con los activos financieros, entre otras, la aprobación de un nuevo modelo de clasificación basado en dos únicas

categorías de coste amortizado y valor razonable, la desaparición de las actuales clasificaciones de “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento” y “Activos financieros disponibles para la venta”, el análisis de deterioro sólo para los activos que van a coste amortizado y la no bifurcación de derivados implícitos en contratos de activos financieros.

En relación con los pasivos financieros las categorías de clasificación propuestas por NIIF9 son similares a las ya existentes actualmente en NIC39, de modo que no deberían existir diferencias muy relevantes salvo por el requisito de registro de las variaciones del valor razonable relacionado con el riesgo propio de crédito como un componente del patrimonio, en el caso de los pasivos financieros de la opción de valor razonable.

[La Dirección estima que la futura aplicación de la NIIF9 va a tener un significativo impacto en los activos y pasivos financieros actualmente reportados. Por ejemplo, las actuales inversiones disponibles para la venta cuyos cambios de valor razonable se reconocen en patrimonio pero se imputarían en resultados en caso de su venta, se clasificarían en una nueva categoría que no permitiría la reclasificación en resultados de esos importes en caso de disposición de la inversión. En todo caso, a la fecha actual nos encontramos analizando todos los futuros impactos de adopción de esta norma y no es posible facilitar una estimación razonable de sus efectos hasta que dicho análisis esté completo y por otra parte puedan considerarse todos sus efectos una vez la norma esté completamente finalizada.]

Contacto

Dirección de la Práctica Profesional

Cleber Custodio
Socio
clcustodio@deloitte.es

Departamento Técnico de Contabilidad – Spain IFRS Centre of Excellence

Raúl Fidalgo
Director
rfidalgo@deloitte.es

Marta Lorenzo
Senior Manager
malorenzo@deloitte.es

Alicia Salvador
Manager
asalvador@deloitte.es

Si desea información adicional, por favor, visite www.deloitte.es

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 195.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.