

## Cerrando el primer semestre de 2019

Mantente actualizado

Grupo Técnico - IFRS Centre of Excellence

10 de julio de 2019

Audit & Assurance ●



# Contenidos

03

1. Introducción

05

2. De un vistazo

07

3. Las NIIF que  
entraron en  
vigor el 1 de  
enero de 2019

12

4. Las NIIF que  
entrarán en  
vigor a partir  
del 2020

17

5. CINIIF -  
Cuestiones  
debatidas

21

6. Informes de  
actividad de los  
supervisores  
(CNMV y ESMA)

28

7. Las  
novedades  
del ICAC a lo  
largo de este  
año

36

8. Ayuda  
práctica para  
los desgloses de  
unos estados  
financieros  
intermedios  
NIIF

# 1. Introducción

El pasado 1 de enero de 2019 entró en vigor la NIIF 16 *Arrendamientos*, por lo que para muchas entidades, los estados intermedios correspondientes al periodo de seis meses finalizado el 30 de junio de 2019 serán los primeros que reflejen la adopción de esta Norma tan significativa.

Los requisitos de desglose completos contenidos en la NIIF 16 no son exigibles en unos estados financieros intermedios condesados preparados de acuerdo con la NIC 34 *Información financiera intermedia*. Sin embargo, esta Norma requiere el desglose de los efectos de los cambios de las políticas contables, por lo que las entidades deberán aplicar su juicio profesional para determinar el nivel apropiado de información que deben proporcionar, que dependerá del alcance de los cambios que resulten de la nueva Norma de arrendamientos.

Además de los cambios incorporados por la NIIF 16, las entidades continúan enfrentándose a un flujo constante de nuevas Normas e Interpretaciones y a modificaciones de las existentes. Las implicaciones de alguno de estos cambios van más allá de la contabilidad, afectando a los sistemas de información y a determinadas decisiones de negocio.

Esta publicación proporciona un resumen de los principales cambios en dichas Normas e Interpretaciones, junto con otros aspectos relevantes tales como, las áreas sobre las que la CNMV centrará su actividad supervisora a lo largo del año 2019.

En el marco contable nacional, la noticia más destacable ha sido la publicación por el ICAC de la *Resolución sobre criterios de presentación de instrumentos financieros y otros aspectos relacionados con la regulación mercantil*.

Respecto al PGC, tras la publicación en octubre de 2018 del Proyecto de Real Decreto con la propuesta de modificación para su homogeneización con la NIIF 9 y la NIIF 15, seguimos esperando la emisión definitiva del citado Real Decreto.

Esta publicación incluye un resumen de los impactos principales que la Resolución y el Proyecto de Real Decreto incorporan así como de las consultas contables publicadas por el ICAC en los últimos meses.



Como ayuda en todo ese proceso, puede encontrar de interés nuestra publicación monográfica sobre la NIIF 16, disponible en nuestra página [www.deloitte.es](http://www.deloitte.es).

Si necesita profundizar en otros aspectos técnicos abordados, le recomendamos la lectura de nuestras publicaciones globales 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. Con este mismo propósito, Deloitte también pone a su disposición modelos de estados financieros y checklist (en inglés) en nuestra página [iasplus.com](http://iasplus.com)

Home News Publications Meetings Standards Projects Jurisdictions Resources

**Global publications**

Newsletters Publication series Analysis and opinion Special topics Member firm publications Non-English publications Third party publications IFRS e-learning

From this page you can access global IFRS-related publications from Deloitte. You can also find translations and tailored editions of many of the publications (in various languages) on our [translations page](#).

**Newsletters**

- » IFRS in focus
- » A closer look
- » IFRS project insights
- » IFRS industry insights
- » IFRS on point

**Publication series**

- » Model financial statements and checklists
- » IFRS in your pocket
- » IGAAP
- » Guides to individual pronouncements
- » Surveys on financial reporting topics
- » Other global publications

**Analysis and opinion**

- » Thinking Allowed
- » Robert Bruce interviews
- » Deloitte comment letters to the IASB/IFRIC/IFRSF
- » Deloitte comments letters to the IAASB
- » Deloitte comment letters to other bodies
- » The Bruce Column
- » Deloitte IFRS webcasts
- » Deloitte IFRS podcasts

**Special topics**

- » Insurance related publications
- » Revenue recognition related publications
- » Public sector publications
- » Sustainability publications



Deloitte ha desarrollado módulos de e-learning de alta calidad sobre NIIF que sirven de ayuda en la aplicación de sus principios y conceptos básicos.

Cada módulo proporciona:

- Escenarios reales que sirven de ejemplo para la aplicación de las Normas.
- Secciones con explicaciones teóricas de los principios.
- Ejemplos sobre determinados aspectos concretos.
- Materiales de apoyo.
- Un certificado imprimible si supera la evaluación al final de cada módulo.

Estos módulos de e-learning NIIF están disponibles de forma gratuita en la web y puede acceder [pinchando aquí](#).

#### IFRS Learning

##### Conceptual Framework

##### International Financial Reporting Standards (IFRSs)

##### International Accounting Standards (IASs)

##### Interpretations (IFRICs)

## International Financial Reporting Standards (IFRSs)

Ready to get started? Download the module(s) on the IFRSs you are interested in from the list below

Note: The IFRS e-learning modules are available free of charge and may be used and distributed freely by those registering with the site, without alteration from the original form and subject to the terms of the Deloitte copyright over the material.

<a href="#">IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</a>	v17
<a href="#">IFRS 2 Share-based Payment</a>	v14
<a href="#">IFRS 2 Share-based Payment (2017)</a>	v17
<a href="#">IFRS 3 Business Combinations</a>	v14
<a href="#">IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</a>	v15
<a href="#">IFRS 8 Operating Segments</a>	v14
<a href="#">IFRS 9 (1) - Classification and Measurement</a>	v15.1
<a href="#">IFRS 9 (2) Derecognition</a>	v15
<a href="#">IFRS 9 (3) Hedge Accounting</a>	v16
<a href="#">IFRS 9 (4) Impairment</a>	v15
<a href="#">IFRS 10 Consolidated Financial Statements</a>	v16
<a href="#">IFRS 11 Joint Arrangements</a>	v15
<a href="#">IFRS 11 Joint Arrangements</a>	v18
<a href="#">IFRS 13 Fair Value Measurement</a>	v14
<a href="#">IFRS for SMEs (2016)</a>	v16
<a href="#">IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers</a>	v16.3
<a href="#">IFRS 16 Leases (basic)</a>	v16.3
<a href="#">IFRS 16 Leases (advanced)</a>	v16.4

## 2. De un vistazo



Destacamos esquemáticamente algunos de los aspectos que debe tener en cuenta en relación con cada una de las nuevas normas, modificaciones e interpretaciones NIIF que ya han entrado en vigor este ejercicio y aquéllas que lo harán a futuro.

Normas, modificaciones o interpretaciones emitidas	En pocas palabras, a tener en cuenta...	¿Y para cuándo en la Unión Europea? Ejercicios iniciados a partir de
<b>NIIF 16 Arrendamientos</b>	Sustituirá a la NIC 17 y a las interpretaciones asociadas. La novedad central radica en un modelo contable único para los arrendatarios, que incluirá en el balance todos los arrendamientos (con algunas excepciones limitadas) con un impacto similar al de los actuales arrendamientos financieros (habrá amortización del activo por el derecho de uso y un gasto financiero por el coste amortizado del pasivo).	
<b>Modificación a la NIIF 9 Características de cancelación anticipada con compensación negativa</b>	Esta modificación permitirá la valoración a coste amortizado de algunos activos financieros cancelables anticipadamente por una cantidad menor que el importe pendiente de principal e intereses sobre dicho principal.	
<b>CINIIF 23 Incertidumbre sobre tratamientos fiscales</b>	Esta interpretación clarifica cómo aplicar los criterios de registro y valoración de la NIC 12 cuando existe incertidumbre acerca de la aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal de un determinado tratamiento fiscal utilizado por la entidad.	
<b>Modificación a la NIC 28 Interés a largo plazo en asociadas y negocios conjuntos</b>	Clarifica que se debe aplicar NIIF 9 a los intereses a largo plazo en una asociada o negocio conjunto a los que no se aplica el método de puesta en equivalencia.	
<b>Modificación a la NIIF 3 Combinaciones de negocios - Ciclo anual de mejoras (2015 - 2017)</b>	Adquisición de control sobre un negocio previamente registrado como operación conjunta.	1 de enero de 2019
<b>Modificación a la NIIF 11 Negocios conjuntos - Ciclo anual de mejoras (2015 - 2017)</b>	Adquisición de control conjunto sobre una operación conjunta, que constituye un negocio.	
<b>Modificación a la NIC 12 Impuesto sobre beneficios - Ciclo anual de mejoras (2015 - 2017)</b>	Registro del impacto fiscal de la retribución de instrumentos financieros clasificados como patrimonio neto.	
<b>Modificación a la NIC 23 Costes por intereses - Ciclo anual de mejoras (2015 - 2017)</b>	Capitalización de intereses de financiación pendiente de pago, específica de un activo listo para su uso.	
<b>Modificación a la NIC 19 Modificación, reducción o liquidación de un plan</b>	Clarifica cómo calcular el coste del servicio para el periodo actual y el interés neto para el resto de un período anual cuando se produce una modificación, reducción o liquidación de un plan de prestación definida.	
<b>Modificación a la NIIF 3 Definición de negocio</b>	Clarificaciones a la definición de negocio.	Pendientes de adopción en UE 1 de enero de 2020
<b>Modificación a la NIC 1 y NIC 8 Definición de "materialidad"</b>	Modificaciones a la NIC 1 y NIC 8 para alinear la definición de "materialidad" con la contenida en el marco conceptual.	
<b>NIIF 17 Contratos de seguros</b>	Reemplazará a la NIIF 4. Recoge los principios de registro, valoración, presentación y desglose de los contratos de seguros.	Pendientes de adopción en UE 1 de enero de 2021 (1)

(1) El IASB ha propuesto su aplazamiento a 1 de enero de 2022 (Borrador de modificación de la NIIF 7 publicado el 26 de junio de 2019).

---

### 3. Las NIIF que entraron en vigor el 1 de enero de 2019

---



Las modificaciones de aplicación en el ejercicio natural que comenzó el 1 de enero de 2019 son:

Nuevas normas, modificaciones e interpretaciones	Tema	Aplicación obligatoria ejercicios iniciados a partir de:
<b>Aprobadas para su uso en la Unión Europea</b>		
<b>Nuevas normas</b>		
<b>NIIF 16 Arrendamientos</b> (publicada en enero de 2016)	Sustituye a la NIC 17 y las interpretaciones asociadas. La novedad central radica en un modelo contable único para los arrendatarios, que incluirá en el balance todos los arrendamientos (con algunas excepciones limitadas) con un impacto similar al de los actuales arrendamientos financieros (habrá amortización del activo por el derecho de uso y un gasto financiero por el coste amortizado del pasivo).	1 de enero de 2019
<b>Modificaciones y/o interpretaciones</b>		
<b>Modificación a la NIIF 9</b> <b>Características de cancelación anticipada con compensación negativa</b> (publicada en octubre de 2017)	Esta modificación permitirá la valoración a coste amortizado de algunos activos financieros cancelables anticipadamente por una cantidad menor que el importe pendiente de principal e intereses sobre dicho principal.	
<b>CINIIF 23 Incertidumbre sobre tratamientos fiscales</b> (publicada en junio de 2017)	Esta interpretación clarifica cómo aplicar los criterios de registro y valoración de la NIC 12 cuando existe incertidumbre acerca de la aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal de un determinado tratamiento fiscal utilizado por la entidad.	
<b>Modificación a la NIC 28 Interés a largo plazo en asociadas y negocios conjuntos</b> (publicada en octubre de 2017)	Clarifica que se debe aplicar la NIIF 9 a los intereses a largo plazo en una asociada o negocio conjunto a los que no se aplique el método de puesta en equivalencia.	
<b>Modificación a la NIIF 3 Combinaciones de negocios – Ciclo anual de mejoras 2015-2017</b> (publicada en diciembre de 2017)	Adquisición de control sobre un negocio previamente registrado como operación conjunta.	1 de enero de 2019
<b>Modificación a la NIIF 11 Negocios conjuntos – Ciclo anual de mejoras 2015-2017</b> (publicada en diciembre de 2017)	Adquisición de control conjunto sobre una operación conjunta, que constituye un negocio.	
<b>Modificación a la NIC 12 Impuesto sobre beneficios – Ciclo anual de mejoras 2015-2017</b> (publicada en diciembre de 2017)	Registro del impacto fiscal de la retribución de instrumentos financieros clasificados como patrimonio neto.	
<b>Modificación a la NIC 23 Costes por intereses – Ciclo anual de mejoras 2015-2017</b> (publicada en diciembre de 2017)	Capitalización de intereses de financiación pendiente de pago, específica de un activo listo para su uso.	
<b>Modificación a la NIC 19</b> <b>Modificación, reducción o liquidación de un plan</b> (publicada en febrero de 2018)	Clarifica cómo calcular el coste del servicio para el periodo actual y el interés neto para el resto de un período anual cuando se produce una modificación, reducción o liquidación de un plan de prestación definida.	

## NIIF 16 Arrendamientos

En 2016 se publicó la nueva norma de arrendamientos NIIF 16, que trata la identificación de los contratos de arrendamiento y su tratamiento contable en los estados financieros de arrendatarios y arrendadores. La norma sustituye la NIC 17 y las interpretaciones asociadas.

Algunos de los aspectos más significativos de esta norma son los siguientes:

- Se basa en un modelo de control para la identificación de los arrendamientos, distinguiendo entre arrendamientos de un activo identificado y contratos de servicio.
- Hay cambios muy significativos en la contabilidad del arrendatario:
  - Desaparece el test de clasificación actual, al eliminar la diferenciación entre arrendamientos financieros y operativos.
  - Un modelo único de arrendamiento en el que se reconocen todos los alquileres en el balance (más activo y pasivo), como si fueran compras financiadas, con excepciones limitadas.
- Las entidades deben valorar los pasivos por arrendamiento al valor actual de sus cuotas de arrendamiento. Dichos pasivos incluyen las cuotas fijas y aquellas que en sustancia también lo son, así como las cuotas variables que dependen de un índice o de un tipo de interés (como un índice de precios al consumo, o un tipo

de interés de referencia). El pasivo por el arrendamiento no incluye las cuotas variables relacionadas con el desempeño futuro o uso del activo subyacente (por ejemplo, en función de ventas).

- Incluye cierta simplificación práctica, permitiendo contabilizar los arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos de activos de bajo valor (<5.000\$) directamente como un gasto, normalmente de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento.
- Por el contrario, prácticamente no hay cambios en la contabilidad de los arrendadores, que siguen con un modelo dual similar al de NIC 17, haciendo un test de clasificación para distinguir entre arrendamientos financieros y operativos.

La norma puede aplicarse por vez primera por los arrendatarios de forma completamente retrospectiva o mediante un método retrospectivo modificado. Si se opta por este segundo método, la entidad no re-expresa la información comparativa, y registra el efecto acumulado de la primera aplicación de la norma como un ajuste al saldo inicial del patrimonio en la fecha de primera aplicación.

Para saber más acceda *A guide to IFRS 16* de la Firma global utilizando el [siguiente enlace](#).

Nuestro monográfico especial

**Deloitte.**

Mantente actualizado

NIIF 16 Arrendamientos  
Lo que hay que saber  
sobre cómo van a cambiar  
los arrendamientos

Grupo Técnico | IFRS Centre of Excellence  
Febrero 2016

# BALANCE SHEET

Para saber más, acceda a nuestra publicación especial sobre NIIF 16 en español, [siguiendo este link](#).

## Modificación a la NIIF 9

### Características de cancelación anticipada con compensación negativa

Esta modificación introduce cambios en el test del SPPI (sólo pago de principal e intereses) para permitir que, en ciertas circunstancias, activos amortizables anticipadamente por el prestatario y que impliquen el pago de una compensación que refleja los cambios en los tipos de interés, puedan ser medidos a coste amortizado, sujetos al resto de criterios de la NIIF 9.

Esta modificación se aplica retrospectivamente para períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

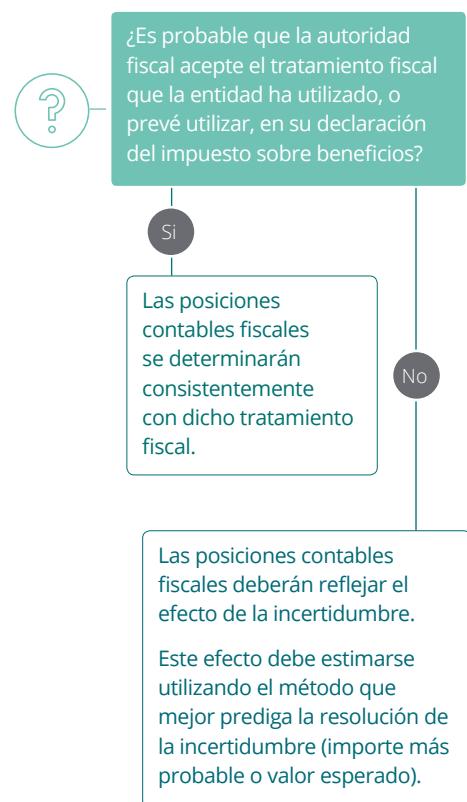
Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, siguiendo [este enlace](#).

### CINIIF 23 Incertidumbre sobre tratamientos fiscales

Esta Interpretación clarifica cómo aplicar los criterios de registro y valoración de la NIC 12 *Impuesto sobre beneficios* cuando existe incertidumbre acerca de la aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal de un determinado tratamiento fiscal utilizado por la entidad.

La entidad debe determinar si considera cada tratamiento fiscal sobre el que existe incertidumbre de forma separada o conjuntamente con otros, en función del enfoque que permita una mejor predicción de cómo se resolverá la incertidumbre.

Seguidamente, la entidad debe analizar si, y cómo, la incertidumbre afectará a sus estados financieros:



La entidad debe evaluar si la autoridad fiscal aceptará un determinado tratamiento fiscal asumiendo que esta revisará todos los conceptos fiscales y tendrá acceso y conocimiento de toda la información relacionada.

Por último, la interpretación requiere que la entidad aplique consistentemente sus juicios en la estimación de los impuestos corrientes y diferidos, y que reevalúe dichos juicios y estimaciones cuando se produzcan cambios en los hechos y circunstancias. El efecto de tales cambios debe contabilizarse como un cambio de estimación.

La interpretación aplica a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

La entidad puede aplicar la interpretación retrospectivamente con re-expresión del comparativo o sin re-expresión, ajustando las reservas de apertura del balance de la fecha de primera aplicación.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, siguiendo [este enlace](#).

## Modificación a la NIC 28

### Interés a largo plazo en asociadas y negocios conjuntos

Esta modificación clarifica que la NIIF 9, incluyendo sus requerimientos de deterioro, debe ser aplicada a los préstamos a largo plazo a asociadas y negocios conjuntos que forman parte de la inversión neta que la entidad tiene en dichas participaciones. Dado que la NIC 28 no especifica requerimiento alguno acerca del reconocimiento o medición de dichos préstamos a largo plazo, estarán bajo el alcance de la NIIF 9.

Esta modificación se aplica de forma retrospectiva para períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, utilizando el [siguiente enlace](#).

## Mejoras a las NIIF Ciclo 2015-2017

A continuación, mostramos los aspectos más significativos (ver tabla).

## Mejoras a las NIIF Ciclo 2015-2017

Norma modificada	Descripción de la modificación
NIIF 3 Combinaciones de negocios	Las modificaciones a la NIIF 3 aclaran que cuando una entidad obtiene el control sobre un negocio, previamente registrado como operación conjunta, tendrá la consideración de combinación de negocios realizada por etapas.
NIIF 11 Negocios conjuntos	Las modificaciones a la NIIF 11 aclaran que cuando una entidad obtiene el control conjunto sobre una operación conjunta, que constituye un negocio en el que participaba pero sin ostentar control conjunto, la entidad no revaluará su participación previa.
NIC 12 Impuesto sobre beneficios	De acuerdo con esta modificación el impacto fiscal de la retribución de instrumentos financieros clasificados como patrimonio neto debe registrarse en la cuenta de resultados.
NIC 23 Costes por intereses	Las modificaciones aclaran que un préstamo obtenido específicamente para financiar un activo, y que continúa pendiente de pago una vez que el activo relacionado está listo para su uso o venta, será considerado en la determinación del tipo de capitalización a efectos de la activación de los costes por intereses de la financiación genérica.

Los cambios son efectivos para períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, utilizando el [siguiente enlace](#).

Por otro lado, la modificación clarifica que, para el periodo que reste tras el cambio del plan, el cálculo del coste de los servicios y del interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas deberá basarse en hipótesis actualizadas.

La modificación es efectiva para periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2019. La entidad puede optar por la aplicación prospectiva o retrospectiva.

Para saber más acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, utilizando el [siguiente enlace](#).

---

## 4. Las NIIF que entrarán en vigor a partir del 2020

---

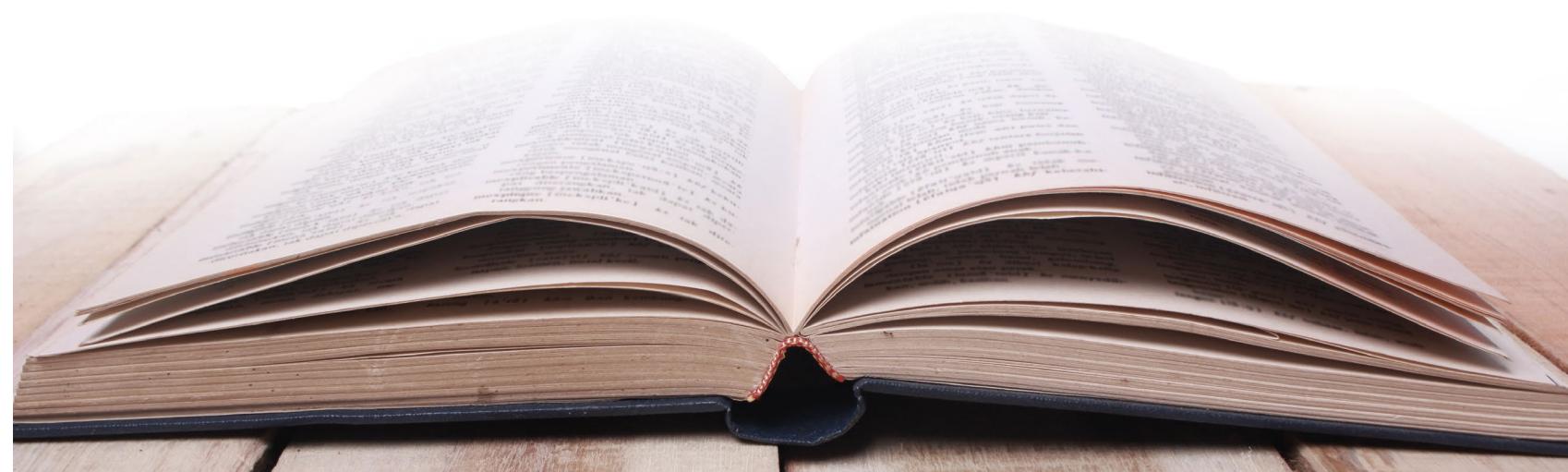


Las nuevas normas, modificaciones e interpretaciones que serán de aplicación obligatoria en ejercicios posteriores al ejercicio natural que comenzó el 1 de enero de 2019 son:

Nuevas normas, modificaciones e interpretaciones	Tema	Aplicación obligatoria ejercicios iniciados a partir de:
<b>No aprobadas todavía para su uso en la Unión Europea en la fecha de publicación de este documento (1)</b>		
<b>Nuevas normas</b>		
<b>NIIF 17 Contratos de seguros</b> (publicada en mayo de 2017)	Reemplaza a la NIIF 4. Recoge los principios de registro, valoración, presentación y desglose de los contratos de seguros con el objetivo de que la entidad proporcione información relevante y fiable que permita a los usuarios de la información financiera determinar el efecto que los contratos de seguros tienen en los estados financieros.	1 de enero de 2021 (2)
<b>Modificaciones y/o interpretaciones</b>		
<b>Modificación a la NIIF 3</b> <b>Definición de negocio</b> (publicada en octubre de 2018)	Clarificaciones a la definición de negocio.	1 de enero de 2020
<b>Modificaciones a la NIC 1 y NIC 8</b> <b>Definición de "materialidad"</b> (publicada en octubre de 2018)	Modificaciones a la NIC 1 y NIC 8 para alinear la definición de "materialidad" con la contenida en el marco conceptual.	

(1) El estado de aprobación de las normas por la Unión Europea puede consultarse en la página web del EFRAG.

(2) El IASB ha propuesto su aplazamiento a 1 de enero de 2022 (Borrador de modificación de la NIIF 7 publicado el 26 de junio de 2019).



### **NIIF 17 Contratos de seguro**

La NIIF 17, que reemplaza a la NIIF 4, establece los principios de registro, valoración, presentación y desglose de los contratos de seguro con el objetivo de que la entidad proporcione información relevante y fiable que permita a los usuarios de la información financiera determinar el efecto que estos contratos tienen en los estados financieros de la entidad.

#### **Alcance**

La NIIF 17 define contrato de seguro como aquel contrato en el que la entidad acepta un riesgo significativo de un tercero (el tenedor de la póliza) acordando compensarle, en caso de que un suceso futuro e incierto le afecte de forma adversa.

Los contratos de seguro combinan componentes de servicios de seguros con componentes de instrumentos financieros y con componentes de otros servicios diversos. La entidad deberá separar, sujeto a determinadas condiciones, en cada contrato de seguro, aquellos componentes del contrato que no son servicios de seguro y que por su naturaleza deberían de ser reconocidos y valorados por otras normas, por ejemplo NIIF 15 y NIIF 9. La NIIF 17 regula únicamente los servicios de seguro.

#### **Registro y valoración**

La entidad deberá identificar aquellas carteras que se gestionan conjuntamente y están sujetas a riesgos similares para, posteriormente, identificar dentro de cada cartera grupos de contratos homogéneos (unidad de cuenta) para su reconocimiento y valoración.

La entidad valorará los grupos de contratos de seguro como la suma de:

- el valor actual, ajustado por riesgo, de los flujos de efectivo estimados para cada grupo de contratos de seguro identificado; más (si este valor es un pasivo) o menos (si este valor es un activo),
- un importe que represente el beneficio del grupo de contratos pendiente de reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias por corresponder a servicios futuros no realizados (el margen contractual del servicio).

La estimación del valor actual debe incorporar toda la información disponible sobre los flujos requeridos para cumplir con la obligaciones del contrato de forma consistente con: (i) información imparcial sobre el importe, la distribución temporal y la incertidumbre de dichos flujos, (ii) información observable en el mercado, (iii) información elaborada en base a estimaciones realizadas internamente por la entidad, y (iv) información actual a la fecha de valoración.

El margen contractual del servicio correspondiente al grupo de contratos de seguro deberá reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo en el que la entidad realiza el servicio. Sin embargo, si un grupo de contratos, bien en el momento del reconocimiento inicial o bien durante el periodo en el que la entidad realiza el servicio, es oneroso, la entidad deberá reconocer la pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias inmediatamente.

La entidad deberá desagregar, en la cuenta de pérdidas y ganancias, el resultado proveniente de los servicios de seguro (ingresos de seguros excluyendo los cobros de cualquier componente de inversión y los gastos de seguros excluyendo el repago de cualquier componente de inversión) de los ingresos y gastos financieros ligados a dichos contratos.

Adicionalmente, la entidad tendrá la opción de reconocer los efectos de los riesgos de carácter financiero que impacten en los pasivos reconocidos por contratos de seguro en la cuenta de pérdidas y ganancias o bien desagregarlos entre la cuenta de pérdidas y ganancias y "Otro resultado global" ("Other comprehensive income" u OCI).

La NIIF 17 incluye un modelo de valoración simplificado, opcional, para grupos de contratos con vencimientos inferiores a un año y un modelo de valoración para grupos de contratos con un alto componente de inversión.

#### **Desglose**

Los desgloses son amplios y su objetivo es que la entidad suministre información cuantitativa y cualitativa sobre (i) los importes registrados en los estados financieros relacionados con los grupos de contratos de seguro; (ii) las estimaciones significativas y los cambios en los mismos; y (iii) la naturaleza y alcance de los riesgos que derivan de los grupos de contratos de seguro.

## Fecha de aplicación y transición

La NIIF 17 será de aplicación en los ejercicios anuales que comiencen el, o después de, 1 de enero de 2021 (fecha de primera aplicación) aunque es obligatoria la presentación de información comparativa (fecha de transición 1 de enero de 2020).

El 26 de junio de 2019 el IASB publicó un borrador de modificaciones que aborda los problemas de implementación de la Norma, identificados tras su publicación en 2017. Entre las modificaciones propuestas se incluye el diferimiento de su aplicación obligatoria a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2022.

Para saber más, acceda a *IFRS in Focus* de la Firma global, utilizando [este enlace](#).

Asimismo, en nuestra página [iasplus.com](http://iasplus.com) existen otros recursos sobre esta nueva norma, así como una serie de webcasts en las que se presentan los aspectos más destacados de las discusiones del IASB sobre el proyecto de Contratos de Seguro (incluidas las reuniones conjuntas con el FASB), proporcionando un resumen de los progresos y acontecimientos clave. Acceda a través del [siguiente enlace](#).

Por último, TRG para la transición de esta Norma celebró el 4 de abril de 2019 su cuarta reunión técnica en la que se discutió sobre los componentes de inversión dentro de un contrato de seguro. Para saber más acceda al *IFRS in Focus* de la Firma global, siguiendo [este enlace](#).

## Modificación a la NIIF 3

### Definición de negocio

Con esta modificación el IASB introduce aclaraciones a la definición de negocio de la NIIF 3 con el objeto de facilitar su identificación en el marco de una combinación de negocios, o si por el contrario, se trata de una adquisición de un conjunto de activos.

De acuerdo con las modificaciones introducidas, para que un conjunto integrado de actividades y activos pueda ser considerado un negocio debe incluir, como mínimo, unos inputs y un proceso sustantivo que, conjuntamente, contribuyan de forma significativa en la capacidad de la entidad de proporcionar unos outputs.

El IASB aclara que la existencia de outputs, presentes en la mayoría de los negocios, no son en sí mismos suficientes para determinar que un conjunto integrado de actividades y activos sea un negocio. La entidad debe demostrar que ha adquirido, ambos, unos inputs y un proceso sustantivo.

La calificación de un proceso como sustantivo dependerá de la existencia de outputs a la fecha de adquisición. En ausencia de outputs, un proceso es considerado sustantivo si: (a) es fundamental para que la entidad pueda desarrollar o convertir en outputs los inputs adquiridos, **y** (b) entre los inputs adquiridos se incluyen los trabajadores con las habilidades o experiencia necesaria para desempeñar ese proceso.

Para los conjuntos de actividades y activos para los que existen outputs a la fecha de adquisición, un proceso es sustantivo si: (a) es fundamental para seguir produciendo, y además entre los inputs adquiridos se incluyen trabajadores con habilidades o experiencia necesaria para desempeñar el proceso, **o** (b) contribuye a la capacidad de seguir produciendo y es considerado único, escaso o no puede ser reemplazado sin coste, esfuerzo o retraso significativo en la capacidad de producción.

En relación con los outputs, el IASB acota su definición a los bienes y servicios proporcionados a los clientes, eliminando las referencias a las reducciones de costes u otros beneficios económicos como rentabilidad en forma de dividendos.

La modificación introduce un test opcional de "concentración" para evaluar simplificadamente si un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio. En este sentido, no es un negocio si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un único activo identificable o en un grupo de activos identificables similares.

La modificación es efectiva para combinaciones de negocios o adquisiciones de activos que se produzcan en períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2020, con aplicación anticipada permitida.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, siguiendo [este enlace](#).

## Modificaciones a la NIC 1 y NIC 8

### Definición de "materialidad"

Esta modificación clarifica la definición de "material" para facilitar su comprensión, ya que algunas entidades han tenido dificultades para evaluar si determinada información era material y si, por tanto, la misma debía ser desglosada en los estados financieros.

La definición de material en la NIC 1 ha sido sustituida:

- **Definición antigua** - Las omisiones de información o inexactitudes son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de la información sobre la base de los estados financieros.
- **Definición nueva** – La información es material si razonablemente podría esperarse que su omisión, inexactitud u ocultación podría influir en las decisiones que los usuarios principales de la información financiera tomarán sobre la base de los estados financieros.

El cambio más significativo entre ambas definiciones es el uso de "razonablemente podría esperarse que influyese" en lugar del anterior "pueden influir", además de la introducción del concepto de "ocultación".

La definición de "material" en la NIC 8 se sustituye por una referencia a la NIC 1. Además, para asegurar la consistencia, el IASB ha modificado el resto de normas afectadas.

Esta modificación será efectiva para los períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2020, con aplicación anticipada permitida, y con aplicación prospectiva obligatoria.

Para saber más, acceda a nuestro *IFRS in Focus* de la Firma global, siguiendo [este enlace](#).

## De un vistazo. Normas/Modificaciones NIIF que entran en vigor a futuro en la Unión Europea

Modificación a la NIIF 3  
Definición de Negocio

Modificaciones a la NIC 1 y NIC 8 Definición de "materialidad"

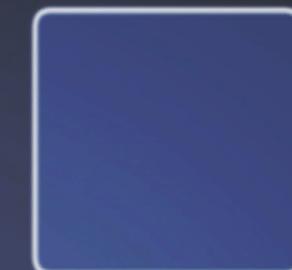
NIIF 17 Contratos de seguros

2020

2021<sup>(1)</sup>

(1) El IASB ha propuesto su aplazamiento a 1 de enero de 2022 (Borrador de modificación de la NIIF 7 publicado el 26 de junio de 2019).

## 5. CINIIF - Cuestiones debatidas



### Cuestiones analizadas por CINIIF y no incluidas en su agenda

El CINIIF, Comité de Interpretaciones dependiente del IASB, adopta en sus reuniones decisiones, en adelante *agenda decisions*, sobre determinadas cuestiones que decide no agregar en su agenda de Interpretaciones, incluyendo las razones que justifican la no incorporación.

Las *agenda decisions* no constituyen Interpretaciones. Sin embargo, en determinados casos incluyen información adicional sobre cómo el CINIIF entiende que deben aplicarse las actuales NIIF.

Se resumen a continuación las cuestiones analizadas por el CINIIF, en las tres reuniones celebradas a lo largo del 2019, para las que ha tomado la decisión de no incorporarlas en su agenda.

Fecha reunión	Norma	Conclusión
Enero 2019	NIC 37 – Depósitos relacionados con impuestos fuera del alcance de la NIC 12	Los pagos voluntarios realizados por una entidad a la autoridad fiscal como consecuencia de actas fiscales, para evitar posibles penalizaciones e intereses, son un activo.
Enero 2019	NIIF 15 – Prestación de futuros servicios comprometidos	Los honorarios cobrados en concepto de admisión de una entidad en un mercado bursátil y los cobrados por el listing posterior se refieren a un único servicio.
Enero 2019	NIC 27 – Inversión en una dependiente registrada al coste: venta parcial	Cuando una entidad pierde el control de una filial como consecuencia de la venta de parte de su inversión, la entidad puede optar por valorar la participación retenida a valor razonable con cambios en OCI y registrar en la cuenta de resultados cualquier beneficio o pérdida que se genere con la venta.
Enero 2019	NIC 27 – Inversión en una dependiente registrada al coste: adquisición por etapas	El coste de una dependiente adquirida en etapas puede ser: (a) el valor razonable de la inversión inicial a la fecha de toma de control más la contraprestación pagada por la inversión adicional, o (b) la suma de las contraprestaciones realmente pagadas.
Marzo 2019	NIIF 11 – Venta de la producción por un operador conjunto	Cuando la producción que un operador conjunto recibe en un período concreto es diferente de aquella a la que tendría derecho, los ingresos del operador serán los que corresponden a la producción realmente transferida a sus clientes en cada período concreto, es decir, los ingresos se registran de acuerdo con la NIIF 15.
Marzo 2019	NIC 11 – Pasivos relacionados con la participación de un operador en una operación conjunta	La NIIF 11 requiere que un operador conjunto reconozca sus pasivos, considerando aquellos para los que es el responsable principal, incluyendo los que resultan de contratos de arrendamiento en los que el operador es el deudor principal.
Marzo 2019	NIC 38 – Derecho del cliente a acceder al software del proveedor alojado en la nube	En un acuerdo de cloud-computing el cliente no recibe un activo de software, por lo que habría que entender que recibe un servicio y el acuerdo no contiene un arrendamiento.
Marzo 2019	NIIF 9 – Liquidación de contratos para comprar o vender un elemento no financiero mediante entrega física	Cuando una entidad contrata un derivado para comprar/vender a plazo un activo no financiero a un precio fijo, en la fecha de su liquidación, si esta se realiza mediante entrega física, la entidad no puede: (a) revertir los beneficios/pérdidas acumuladas registradas previamente en la cuenta de resultados; y b) ajustar el importe de los ingresos (contrato de venta) o del inventario (contrato de compra).

<b>Fecha reunión</b>	<b>Norma</b>	<b>Conclusión</b>
Marzo 2019	NIIF 9 – Aplicación del requisito altamente probable en una relación de cobertura de flujo de efectivo	Una transacción prevista puede designarse como partida cubierta en una cobertura de flujos de efectivo sólo si es altamente probable. Esto requiere considerar la incertidumbre relativa al momento y al importe de la transacción prevista. En el supuesto analizado por el CINIIF, relativo a la cobertura de las ventas de energía previstas, no puede designarse como partida cubierta un porcentaje de las ventas de un período concreto.
Marzo 2019	NIIF 9 – Mejoras crediticias en la determinación de ECL	Una entidad no puede considerar en la estimación de la ECL de un activo financiero los flujos de efectivo esperados de una mejora crediticia para la que las NIIF requieran su registro separado.
Marzo 2019	NIIF 9 – Recuperación de un activo financiero deteriorado: presentación de intereses contractuales	La reversión de la capitalización de intereses debe presentarse como una reversión del deterioro cuando el activo es recuperado.
Marzo 2019	NIC 23 – Ingresos reconocidos a lo largo del tiempo	No se capitalizan los costes por intereses del endeudamiento relativo a la construcción de un desarrollo inmobiliario residencial multipropiedad para el que los ingresos se registran a lo largo del tiempo.
Junio 2019	NIIF 15 – Los costes de cumplimiento de un contrato	Cuando los ingresos se registran a lo largo del tiempo los costes incurridos para cumplir con la obligación de rendimiento se registran como gastos cuando se incurren.
Junio 2019	IFRS 15 – Compensación por retrasos o cancelaciones	La obligación legal de una entidad (por ejemplo, una aerolínea) de compensar a sus clientes por retrasos o cancelaciones en los vuelos debe registrarse como parte del precio de transacción. No genera, por tanto, una obligación bajo el alcance de la NIC 37. Decisión tentativa.
Junio 2019	NIIF 16 – Derechos del subsuelo	Un contrato por el que una entidad obtiene el derecho a construir un oleoducto en un espacio subterráneo específico de un terreno, conservando el propietario el derecho de utilizar la superficie del terreno, es un contrato que contiene un arrendamiento.
Junio 2019	NIIF 16 – Tasa incremental de endeudamiento	La definición de tasa incremental de endeudamiento de la NIIF 16 no requiere explícitamente que el arrendatario determine su tasa incremental de endeudamiento de forma que refleje el tipo de interés en un préstamo con un perfil de pagos similar a los del arrendamiento. Decisión tentativa.
Junio 2019	NIIF 16 – Plazo del arrendamiento y vida útil de las mejoras realizadas sobre los activos arrendados	En la determinación del plazo exigible del arrendamiento, la entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias que creen un incentivo económico para el arrendatario, y no sólo los pagos por rescisión contractual, lo que incluye los costes de abandonar o desmantelar las mejoras realizadas sobre los activos arrendados. Si la entidad espera utilizar las mejoras sobre los activos arrendados más allá de la fecha en que se puede rescindir el contrato, la existencia de tales mejoras indican que la entidad podría incurrir en una penalización más que insignificante, por lo que debería considerar que el contrato es exigible durante al menos el periodo en el que espera utilizar dichas mejoras. Decisión tentativa.
Junio 2019	NIIF 9 – Cobertura de valor razonable del riesgo de tipo de cambio en activos no financieros	El riesgo de tipo de cambio de un activo no financiero para el propio consumo puede ser un componente de riesgo separadamente identificable y para el que puede obtenerse una valoración fiable. Por tanto, la entidad puede designarlo como partida cubierta en una relación de contabilidad de cobertura de valor razonable. Decisión tentativa.

Fecha reunión	Norma	Conclusión
Junio 2019	NIC 7 – Cambios en los pasivos derivados de las actividades de financiación	Los desgloses de información de la NIC 7 relativos a los cambios en los pasivos como consecuencia de las actividades de financiación son claros. Decisión tentativa.
Junio 2019	NIC 1 – Presentación de una posición fiscal incierta	Un pasivo derivado de un tratamiento fiscal para el que existe incertidumbre, es un pasivo fiscal corriente (o diferido) y no una provisión. Decisión tentativa.
Junio 2019	NIC 41 – Gastos posteriores	La NIC 41 permite a una entidad capitalizar o imputar directamente a resultados los costes relativos a la transformación biológica de los activos biológicos. Decisión tentativa.
Junio 2019	NIC 19 – Efecto de un potencial descuento sobre la clasificación de un plan	La existencia de un potencial descuento sobre la contribución a realizar a un plan de prestación post-empleo, cuando los pasivos del plan superan un nivel establecido, no impide su calificación como un plan de contribución definida.
Junio 2019	Tenedor de criptomoneda.	Una criptomoneda no cumple con la definición de efectivo o de activo financiero. Si cumple la definición de un activo intangible por lo que debe contabilizarse de acuerdo con la NIC 38, a menos que se mantenga para su venta en el curso normal del negocio, en cuyo caso se aplicaría la NIC 2 Existencias.

Adicionalmente, en su reunión de marzo de 2019, el CINIIF observó que de la publicación de una *agenda decision* puede resultar material explicativo que proporciona nueva información que no estaba disponible dicho momento. Por tanto, a consecuencia de dicha información, una entidad podría concluir que necesita cambiar una

determinada política contable, para lo cual debería contar con tiempo suficiente para implementar cualquier cambio (por ejemplo, una entidad podría necesitar obtener nueva información y adaptar sus sistemas para implementar el cambio). Es decir, las conclusiones alcanzadas en una *agenda decision* no tienen que ser aplicadas de forma inmediata.

Para saber más, acerca de estas o anteriores *agenda decisions* y de otros elementos analizados por el CINIIF, acceda a la información contenida en nuestra web en el [siguiente enlace](#), o al texto completo de las conclusiones en la website del IASB.

## 6. Informes de actividad de los supervisores (CNMV y ESMA)



## Informe de la CNMV sobre la supervisión de los estados financieros

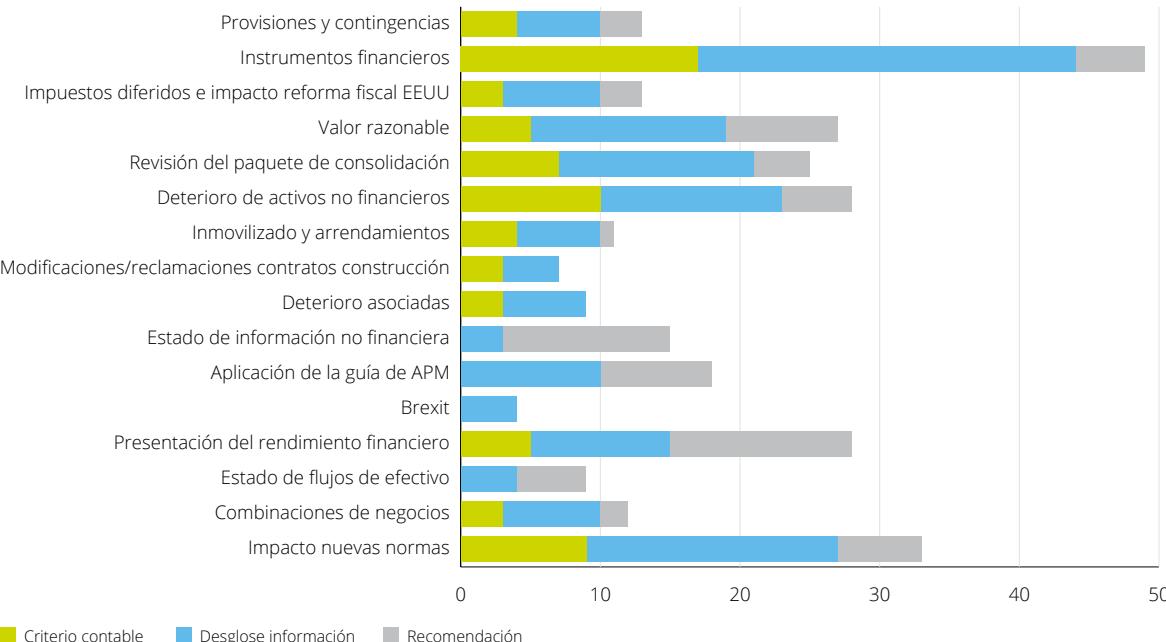
Al igual que en años anteriores en febrero de 2019 la CNMV publicó su Informe de supervisión de los informes financieros anuales que puede consultar en el [siguiente enlace](#).

El informe analiza los aspectos más relevantes de las actividades de supervisión realizadas por la CNMV sobre las cuentas anuales del ejercicio 2017 de las entidades cotizadas, reseñando los aspectos susceptibles de mejora identificados en el proceso de revisión, y que los emisores deberían tener en cuenta para aumentar la calidad de la información financiera.

El siguiente gráfico presenta los principales temas por los que la CNMV requirió un mayor número de veces. Se recomienda la lectura completa del informe de la CNMV en el que se detallan de forma muy concreta los aspectos requeridos.

En las situaciones en las que el criterio utilizado por la entidad no fue congruente con la norma y el ajuste fue material, la CNMV requirió la reformulación o re-expresión de los estados financieros. En el caso de inexactitudes sustanciales, la CNMV requirió a la entidad la publicación de una nota correctiva (hacer pública la inexactitud sustancial) o un compromiso futuro de corrección.

## Entidades requeridas



Fuente: CNMV

Por otro lado, al igual que en años anteriores, y con el objetivo de aumentar la transparencia de las actuaciones de la CNMV, el citado informe recoge las principales áreas de revisión de los estados financieros del ejercicio 2018 y del primer semestre de 2019.

Las áreas críticas de revisión son las identificadas por ESMA como prioridades de revisión en su comunicado de octubre de 2018, y a las que ya nos referimos en

detalle en nuestra publicación de "Cerrando el 2018":

1. Cuestiones específicas relacionadas con la aplicación de la NIIF 15.
2. Cuestiones específicas relacionadas con la aplicación de la NIIF 9.
3. Desglose de los impactos esperados por la implementación de la NIIF 16.

Adicionalmente a las áreas de prioridad específicas, ESMA destaca otras áreas sobre las que emisores y supervisores nacionales deben prestar especial consideración, y que son:

1. Consideración de la economía argentina como hiperinflacionaria a partir del 1 de julio de 2018.

A este respecto, la CNMV en su informe recuerda a las entidades con filiales en Argentina que deberán aportar en sus estados financieros información suficiente que permita a los usuarios comprender adecuadamente el impacto que ha tenido la aplicación de la NIC 29.

2. Desgloses del estado de información no financiera.

Teniendo en cuenta que ya en el ejercicio 2018 ESMA consideró esta área como prioritaria, tal y como se señala en su informe, la CNMV ha realizado un análisis específico observando que, en general, los emisores han cumplido con su obligación de incluir información no financiera en sus informes de gestión de 2017. Sin embargo, en gran parte, esta responde a información genérica.

Las principales incidencias observadas se refieren a:

– La información no financiera no siempre está adecuadamente identificada, circunstancia relevante porque el alcance de la revisión del auditor es diferente al de otra información del informe de gestión.

– Los marcos de referencia no se identifican de forma clara o se adoptan de forma parcial.

Entre los aspectos más mencionados en las recomendaciones de la CNMV destacan: (i) la incorporación por referencia a un informe separado al informe de gestión en el que se incluya la información no financiera; (ii) o su identificación de forma expresa dentro del informe de gestión; (iii) la necesidad de completar las políticas sobre las diferentes materias con sus resultados, riesgos e indicadores clave de resultados no financieros; (iv) la explicación clara y motivada en el caso de que no se aplique alguna política en ciertas materias; y (v) el seguimiento específico de las directrices de la Comisión Europea (2017/C215/01).

La CNMV señala que, respecto al cierre del ejercicio 2017, sólo un 10% de los emisores que presentaron información no financiera presentaron informes de verificación del auditor de mayor

alcance al publicar sus cuentas anuales, si bien algunos otros hicieron al publicar, con posterioridad, un informe de sostenibilidad o de responsabilidad social corporativa.

Por último, la CNMV detalla en su informe determinadas cuestiones derivadas de la aplicación de la Ley en materia de información no financiera y diversidad, que serán tenidas en cuenta en sus trabajos de supervisión de la información, y que recomendamos su lectura detallada.

3. Aplicación de las directrices de ESMA sobre las medidas alternativas del rendimiento (APM).

Esta ya fue un área prioritaria en el ejercicio anterior, y en su revisión la CNMV observó, para una muestra de cuentas anuales, que un 74% de los emisores utilizaron algún APM, aunque sólo un 54% de estos las identificaron como tales en un apartado específico en su informe. Las áreas en las que se detectó mayor necesidad de mejora correspondieron a: (i) conciliación con magnitudes contables, (ii) explicación de su utilización, (iii) definición y base de cálculo, y (iv) información comparativa.

4. Impactos de la decisión del Reino Unido de abandonar la UE (Brexit).

Además de las áreas críticas anteriores, la CNMV incluyó dentro de su plan de supervisión anual la **revisión del cálculo de las ganancias por acción**.

En este sentido, la CNMV recuerda la necesidad de analizar el potencial efecto dilusivo de: (i) los pagos basados en acciones; (ii) los contratos liquidables en acciones o en efectivo; (iii) las opciones emitidas sobre acciones; (iv) las emisiones de acciones potenciales ordinarias realizadas por entidades dependientes, negocios conjuntos o asociadas; y (vi) los contratos que exigen que la entidad recompre sus propias acciones.

Asimismo, la CNMV recuerda que las operaciones que impliquen la modificación del número de acciones ordinarias o potenciales sin llevar aparejado un cambio en los recursos deberán considerarse en el cálculo de las ganancias por acción para todos los períodos presentados, esto es, practicando un ajuste retroactivo. También cuando la operación se produzca después de la fecha de cierre, pero antes de la formulación.

Por último, el informe **llama la atención sobre determinadas cuestiones relevantes** derivadas de cambios normativos o que han sido identificadas por la CNMV en su trabajo de supervisión, de entre las que destacamos los siguientes:

1. Presentación de información correspondiente al periodo intermedio corriente en estados financieros intermedios.



De acuerdo con la NIC 34.20, el estado de resultados y de otro resultado global correspondientes a cierres intermedios en los que el periodo corriente difiera del periodo acumulado del ejercicio (es decir, segundo, tercer y cuarto trimestre, o segundo semestre), deben incluir información para el periodo intermedio corriente y para el periodo acumulado en el ejercicio hasta la fecha, junto con la información comparativa para los mismos periodos del ejercicio anterior.

2. Ajustes de consolidación en sociedades contabilizadas por el método de la participación.

La CNMV considera que, en la eliminación del margen en transacciones

descendentes, cuando este excede el valor en libros de la participada, debe observarse el tratamiento incluido en el IFRIC Update de mayo de 2013, lo que implica la eliminación del importe del margen en su totalidad y el registro, por ejemplo, de un ingreso diferido por el importe que excede el valor en libros de la participada.

En línea con el tratamiento anterior, la CNMV considera que el exceso del dividendo distribuido por la filial sobre valor en libros de la participación debe registrarse como un ingreso diferido.

3. La CNMV entiende que cuando la participación en una filial, asociada o joint-venture deja de ser clasificada como

- activo/pasivo no corriente mantenido para la venta y, en su caso, como actividad interrumpida, la entidad debe re-expresar la información comparativa del balance y de la cuenta de resultados.
4. Asimismo, en relación con las participaciones en filiales, asociadas o joint-ventures, la CNMV resalta la importancia de los desgloses relacionados con las diferencias temporarias imponibles asociadas con dichas inversiones.
  5. La CNMV considera que no pueden capitalizarse en el coste de las existencias las variaciones de valor o liquidaciones de derivados de cobertura de tipo de interés asociados a la financiación de activos que cumplen los requisitos de NIC 23 para su capitalización.
  6. La CNMV subraya la necesidad de ser cautos en los juicios necesarios para concluir sobre el reconocimiento como ingreso de las comisiones iniciales no reembolsables o up-front fees bajo la NIIF 15, en especial, en situaciones donde exista una involucración futura en la gestión de las transacciones o existan compromisos de continuar realizando determinadas actuaciones o servicios con un predeterminado nivel de diligencia.
  7. Economías hiperinflacionarias. Respecto al registro de las diferencias de conversión y el ajuste de la inflación, en ausencia de una guía específica y dada

la interrelación existente entre inflación y tipos de cambio, la CNMV entiende que cabría aplicar, de forma consistente, alguna de las siguientes políticas contables:

- (i) Registro de ambos importes en reservas, con desglose separado de cada concepto en la memoria.
- (ii) Registro de ambos importes en otro resultado global, con desglose separado de cada concepto en la memoria.
- (iii) Reconocer el ajuste por inflación en una partida de reservas, y las diferencias de conversión en otro resultado global.



No obstante, considerando la diversidad de criterio observada por ESMA respecto al tratamiento por parte de los emisores europeos de las diferencias de conversión y ajustes por hiperinflación antes indicados, que implica en la práctica diferencias muy significativas, en abril de 2019 remitió una carta al CINIIF poniendo de manifiesto la necesidad de aclaración de los criterios contables aplicables. Ver carta en el [siguiente enlace](#).

Habrá que estar muy pendiente de los futuros pronunciamientos que realice el CINIIF en este sentido.

8. En relación con la matriz de liquidez, la CNMV recuerda que el desglose de los vencimientos de los pasivos requerido por la NIIF 7 no debe elaborarse con datos contables, esto es, conforme al coste amortizado, sino atendiendo a los vencimientos de los flujos contractuales sin descontar.
9. Impacto en la estimación de las obligaciones por planes de pensiones de la Sentencia del Tribunal Superior del Reino Unido sobre el derecho a pensiones igualitarias.
10. El PGC no ha sido modificado para introducir el modelo de deterioro de la NIIF 9 por lo que podrían surgir diferencias significativas entre la pérdida esperada por deterioro registrada en las cuentas consolidadas y la pérdida incurrida registrada en las cuentas individuales, en cuyo caso la CNMV subraya la importancia de desgloses claros en ambas cuentas sobre las estimaciones realizadas para que el usuario de las mismas pueda entender dichas diferencias.

## Informe de ESMA sobre la supervisión de los estados financieros en 2018

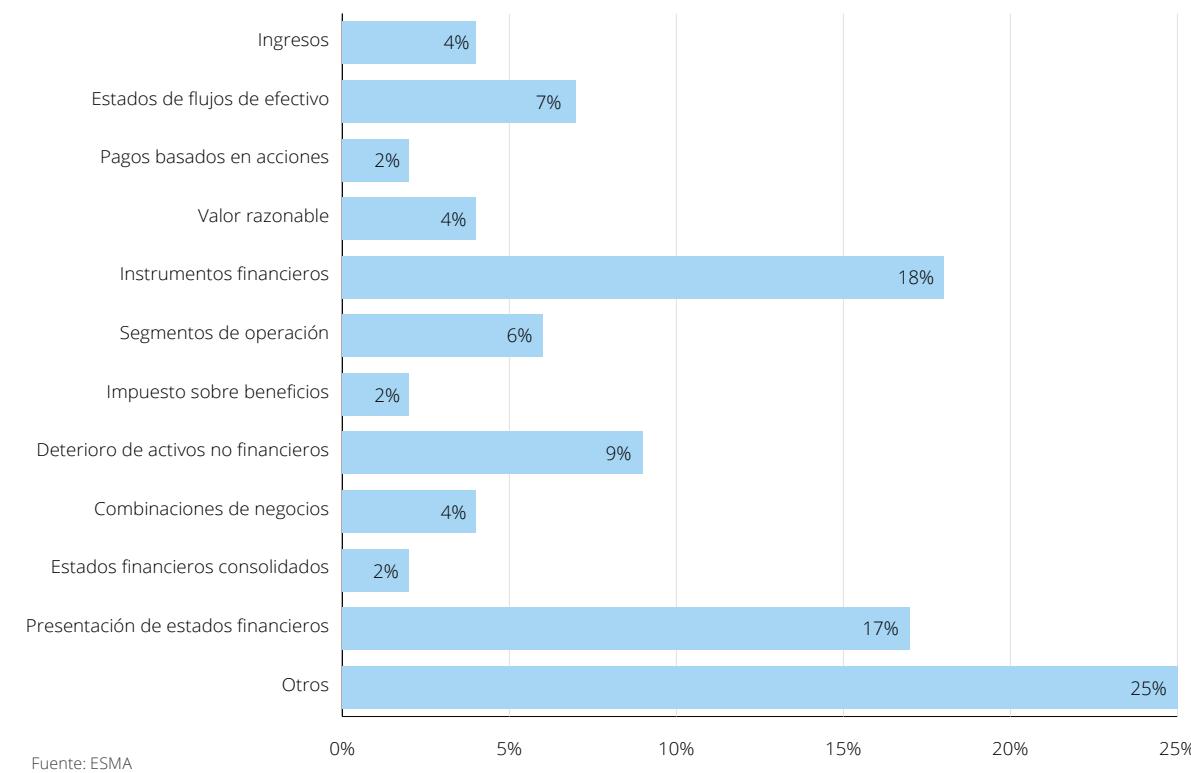
En marzo de 2019 ESMA publicó su informe anual que resume las actividades desarrolladas, directamente y a través de los supervisores nacionales (CNMV en España), en relación con el nivel de cumplimiento de la información financiera proporcionada por los emisores en 2018.

Acceso al documento completo en el [siguiente enlace](#).

Como resultado de los trabajos de revisión se identificaron incumplimientos de las NIIF que implicaron actuaciones por parte de los supervisores en un 33% de la muestra de emisores supervisados. Las principales deficiencias fueron, al igual que en ejercicios anteriores, en las áreas de presentación de estados financieros, instrumentos financieros y deterioro de activos no financieros.

El porcentaje anterior se eleva al 48% si limitamos el análisis a los emisores NIIF españoles. Teniendo en cuenta la información incluida en el informe de ESMA del total de 139 emisores (2% sobre el total de la European Economic Area) la CNMV examinó la información publicada por 46 de ellos realizando actuaciones de supervisión para 22 emisores.

El siguiente gráfico presenta un resumen de las áreas sobre las que supervisores han llevado a cabo algún tipo de actuación en 2018.



En relación con **los incumplimientos de las NIIF** observados en las áreas identificadas como prioridades de revisión para el ejercicio 2018, las actuaciones de supervisión se elevan a 28, representando una ratio del 11% de la población analizada

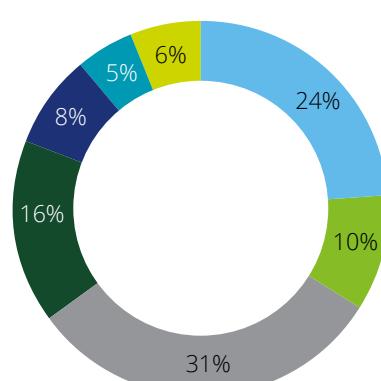
El siguiente gráfico resume dichas actuaciones por áreas. En ninguno de los incumplimientos observados fue necesaria la reformulación de los estados financieros.



Fuente: ESMA

Con respecto al **nivel de seguimiento de la guía de APM**, en el 2018 los supervisores europeos revisaron los informes de gestión publicados por el 15%, aproximadamente, del total de emisores. Para un 18% de los informes revisados se tomó algún tipo de actuación.

En un 72% estas actuaciones se refirieron a los aspectos presentados en el siguiente gráfico:

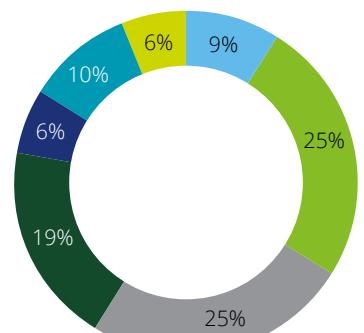


- Definiciones
- Etiquetas
- Reconciliaciones
- Explicación sobre el uso de los APMs
- Proponer y presentar los APMs
- Comparativos
- Otros

Fuente: ESMA

Por último, en relación con **el estado de información no financiera**, en el 2018 los supervisores europeos han revisado el 31% de los emisores obligados a dicho estado.

El siguiente gráfico resume los principales aspectos en los que se observaron incidencias.



- Descripción del modelo de negocio
- Descripción de las políticas aplicadas para el entendimiento, la debida diligencia y el resultado de las políticas
- Riesgos principales
- KPIs no financieros
- Explicación para no seguir una determinada política
- Referencias y explicaciones adicionales de los importes registrados en los estados financieros
- Otros

Fuente: ESMA

---

## 7. Las novedades del ICAC a lo largo de este año

---



*Coming Soon*

## Consultas contables BOICAC

Desde enero de 2019, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha publicado:



### BOICAC 117 | MARZO 2019

1

Sobre determinadas cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación de la obligación de publicar el estado de información no financiera.

2

Sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración Pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

3

Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el Régimen de consolidación fiscal.

#### CONSULTA 1

##### Sobre determinadas cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación de la obligación de publicar el estado de información no financiera.

- El ICAC considera que la mención a las sociedades filiales en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 49 del Código de Comercio debe entenderse referida a todas las sociedades dependientes, con independencia del país en que esté radicado el domicilio social de estas últimas.

2.- La dispensa de presentar el estado de información no financiera individual se refiere a todas las sociedades dependientes de un grupo que cumplan los requisitos previstos en el artículo 262.5 del TRLSC, ya que la Ley no distingue ni limita su aplicación por razón de territorio.

No obstante, sobre el contenido que debe incluir el estado de información no financiera, debe precisarse que rige el previsto en el artículo 49.6 del

Código de Comercio. Por ello, si no se proporcionase dicho contenido de forma voluntaria en el estado de información no financiera consolidado por una sociedad dominante domiciliada fuera de España, la sociedad española vendrá obligada a elaborar en España un estado de información no financiera que incluya dicha información complementaria exigida en comparación con la requerida en los artículos 19.bis.1 y 29.bis.1 de la Directiva.

- 3.- Una sociedad española que sea dependiente de una dominante y, al mismo tiempo, sea dominante de un subgrupo, estará dispensada de elaborar el estado de información no financiera consolidado, con independencia del domicilio de la sociedad dominante que elabora el estado de información no financiera consolidado, en los mismos términos y por las mismas razones expuestas en la contestación a la pregunta anterior sobre el ámbito de aplicación de la dispensa regulada en el artículo 262.5 del TRLSC.
- 4.- Las sociedades individuales a las que se refiere el artículo 262.5 del TRLSC están obligadas a la verificación prevista en el artículo 49.6 del Código de Comercio.

## CONSULTA 2

### Sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración Pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

El ICAC analiza dos escenarios. El primero se refiere a una sociedad que obtiene una subvención para financiar el 100% del gasto de un estudio de mercado, existiendo como requisito para su cobro la justificación de dicho gasto. Al cierre del ejercicio la sociedad ha incurrido en el 60% del gasto, reconociendo un derecho de cobro frente a la Administración y un ingreso por el mismo importe.

La cuestión planteada se refiere al tratamiento contable que la sociedad debe dar al 40% restante del importe de la subvención concedida, cuyos gastos están previstos para el siguiente año.

En el segundo supuesto, una sociedad cooperativa obtiene una subvención para financiar el 100% del gasto de los cursos de formación de sus socios cooperativistas en los dos próximos ejercicios. El único requisito para su cobro es la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente.

El consultante pregunta acerca del tratamiento contable que se debe dar al cierre del ejercicio a la subvención recibida, considerando que no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se ha realizado el gasto de los cursos subvencionados.

El ICAC considera que, atendiendo a las condiciones establecidas en los acuerdos de concesión de las subvenciones, cada empresa deberá valorar si puede considerar no reintegrable la subvención en su totalidad o si, atendiendo a la identidad de razón que pueda existir entre las subvenciones concedidas para un estudio de mercado (supuesto 1) y las otorgadas para la realización de cursos de formación (supuesto 2), calificarlas como no reintegrables sólo en proporción al gasto ejecutado.

En este sentido, en el caso del estudio de mercado la subvención se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado (60%) en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. Para el resto del gasto (40%) a realizar en el próximo ejercicio, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance de este ejercicio.

En el caso de los cursos de formación subvencionados considerando que no se ha efectuado gasto alguno y que los cursos se realizarán en los dos próximos ejercicios, en las cuentas del presente ejercicio las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance como deudas.

## CONSULTA 3

### Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el Régimen de consolidación fiscal.

En el escrito de consulta se pregunta si el efecto fiscal en el cálculo y en el correspondiente asiento del gasto por impuesto sobre beneficios del mencionado incentivo fiscal debe contabilizarse:



- a) Exclusivamente en la sociedad dominante,
- b) En aquella o aquellas sociedades del grupo que doten la reserva indisponible, o,
- c) En todas las sociedades del grupo que con sus fondos propios han contribuido a incrementar los fondos propios del balance consolidado.

Considerando lo previsto en la Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios, tanto en su exposición de motivos en relación con la reserva de capitalización, como en la regulación en materia de deducciones y bonificaciones, el ICAC concluye que la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios.

Esta circunstancia parece ser el desencadenante del incentivo, a pesar de que la reserva se haya dotado por otra sociedad, salvo que desde un punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad libere a la sociedad que ha incremento los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento, en cuyo caso la reducción en el gasto por impuesto corriente debería aplicarlo la sociedad que dote la reserva.

## Resolución del ICAC sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital

El 11 de marzo de 2019 se publicó en el BOE la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, *por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital*. Puede consultar el documento completo [siguiendo este link](#).

Esta Resolución tiene un doble objetivo: por un lado, recoger explícitamente en la normativa española gran parte de los criterios incluidos en la NIC 32 sobre *Presentación de Instrumentos Financieros* y, por otro, normalizar, de forma completa y general, los aspectos contables de gran parte de las figuras mercantiles reguladas en la Ley de Sociedades de Capital.

Destacamos a continuación algunos de los aspectos más relevantes:

- Se incluyen definiciones y criterios generales de presentación de pasivo financiero e instrumento de patrimonio, similares a los previstos en la NIC 32, que permiten determinar si los importes recibidos en concepto de capital social o por la emisión de otros instrumentos financieros deben mostrarse en los fondos

propios o en el pasivo del balance. Los nuevos criterios implican que el importe del capital social o de la prima de emisión desde un punto de vista mercantil puedan diferir del importe presentado en el balance.

- Teniendo en cuenta la definición de pasivo financiero, el dividendo preferente o mínimo obligatorio tendría la consideración de gasto financiero devengado en contraprestación de los recursos obtenidos. Este gasto no debe incluirse en la cuantificación del *beneficio distribuible* desde un punto de vista mercantil, tal y como se indica a continuación
- Con el objetivo de conciliar las magnitudes contables con las que se utilizan a efectos mercantiles, se ha introducido una definición de *beneficio distribuible*, para poder determinar la base de reparto de los socios y evaluar, después del acuerdo de distribución, si el patrimonio neto es inferior al capital social.

Se define el *beneficio distribuible* como el resultado del ejercicio, incrementado en el importe del dividendo mínimo o preferente registrado como gasto financiero, más las reservas de libre disposición y el remanente; y menos, la dotación a la reserva legal y otras dotaciones obligatorias, y los resultados negativos de ejercicios anteriores. El exceso de los resultados negativos sobre los ajustes positivos solo se considera en la parte en que no esté materialmente compensado con la reserva legal y otras reservas indisponibles.

La prima de emisión de acciones o asunción de participaciones, al igual que las aportaciones de los socios podrán ser objeto de distribución a los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición.

• En línea con el ajuste de los resultados negativos de ejercicios anteriores en la determinación del beneficio distribuible, la Resolución aclara que en caso de coexistir en balance el resultado positivo del ejercicio junto con reservas disponibles, indisponibles y la reserva legal, los resultados negativos de ejercicios anteriores se compensarán materialmente y en primer lugar con las ganancias acumuladas de ejercicios anteriores, en el orden indicado, antes de que se compense materialmente con el resultado positivo del ejercicio. Esta compensación material implica minorar las reservas, incluida la reserva legal.

• Asimismo, y en relación con la aplicación del resultado del ejercicio, es importante destacar los siguientes aspectos:

  - Los ajustes por cambios de valor positivos y las subvenciones, donaciones

y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto, no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirectamente. Ninguna de estas partidas se podrá usar para compensar pérdidas.

- Si el patrimonio neto es inferior al capital social, debido a pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, el resultado positivo del ejercicio tendrá que destinarse primero a la compensación formal de esas pérdidas, antes de destinar una parte a la reserva legal. Esta situación supone un cambio respecto al criterio que había adoptado el ICAC en el pasado.
- Para distribuir dividendos a cuenta, se deberán cumplir las mismas limitaciones anteriores respecto al reparto del resultado del ejercicio.
- Las primas de asistencia a la Junta General y los gastos asociados a la celebración de la misma se contabilizarán como *gastos de explotación* en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si se concluye que la prima de asistencia no tiene carácter compensatorio, o de incentivo de la participación, (por ejemplo, porque el importe de la prima sea muy superior al que normalmente correspondería en términos de mercado) se reconocerá como una aplicación del resultado, evitando así el registro como gasto de dividendos encubiertos.

- La Resolución subraya que cualquier retribución realizada a los administradores se debe reconocer como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluso cuando se calcula en función de los beneficios de la sociedad.

- Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de *distribución de beneficios* y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

Adicionalmente, y como norma "anti-abuso" el ICAC regula que el juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, **salvo que de forma indubitada** el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

- Cuando lo que recibe el socio son derechos de asignación gratuitos que pueden hacerse efectivos adquiriendo

nuevas acciones totalmente liberadas o mediante su venta en el mercado o a la sociedad emisora (conocido como scrip dividend o dividendo flexible), entonces el socio debe registrar, **en todo caso**, en la fecha en la que recibe los derechos, un ingreso financiero y el correspondiente derecho de cobro.

- Se regula el tratamiento contable de todas las aportaciones sociales, así como la fecha en la que estas operaciones tienen efectos contables.

– Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación, se contabilizarán a valor razonable en patrimonio neto. Si la aportación es en un porcentaje superior al de su participación, el exceso se reconocerá de acuerdo con la norma 18 de registro y valoración sobre *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, al tratarse de un desplazamiento patrimonial.

- Las aportaciones no dinerarias recibidas se registrarán por su valor razonable en la **fecha de suscripción de las acciones**, no en la fecha de desembolso. Este importe, con carácter general, será coincidente con la valoración atribuida en la escritura de constitución o de aumento de capital.

- En cuanto a la fecha de efectos contables, las aportaciones al capital social se reconocerán en patrimonio siempre que sean aprobadas y suscritas antes de fecha de cierre e inscritas en el Registro Mercantil antes de que finalice el plazo legal de formulación.

Si la inscripción es en una fecha posterior, el importe recibido se registrará como un pasivo financiero. Una vez inscrita la ampliación de capital después de la formulación de las cuentas anuales, la sociedad contabilizará en el ejercicio siguiente la ampliación de capital con re-expresión de la información comparativa. Las reducciones de capital se contabilizarán aplicando los mismos criterios.

- Como consecuencia de los criterios de registro anteriores, es importante destacar que los gastos relaciones con transacciones futuras con instrumentos financieros se reconocerán como menos reservas, siempre y cuando la operación se haya inscrito en el Registro Mercantil, en caso contrario se contabilizará en pérdidas y ganancias.
- Las ampliaciones de capital por compensación de deudas se contabilizarán por el valor razonable de la deuda cancelada, o por el valor razonable de las acciones entregadas cuando estas estén admitidas a cotización (esto último, en línea con la

CINIIF 19). La diferencia entre este importe y el valor en libros de la deuda cancelada se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Por otro lado, en relación con la subsanación de errores de ejercicios anteriores, la Resolución establece que, **en todo caso**, se contabilizará retroactivamente en las cuentas anuales del ejercicio en el que se advierta, y **no reformulando** ejercicios anteriores.
- Acerca del tratamiento contable de la disolución y liquidación, se incorporan algunos de los aspectos incluidos en la Resolución del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Se regulan en concreto tres posibles casuísticas:
  - Si la disolución se acuerda después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas se han formulado aplicando la mencionada Resolución.
  - Cuando la disolución se acuerde después de la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.

– Cuando acordada la disolución en un ejercicio las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, no se formularán cuentas anuales.

- Por último, la Resolución recopila las cuestiones que se han ido planteando al ICAC acerca de las implicaciones contables de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Sobre esta materia es importante destacar los efectos contables en la formulación de cuentas anuales de sociedades absorbidas y escindidas en transacciones no sujetas a la norma 21 de registro y valoración sobre *Operaciones entre empresas del grupo*:

– Si las fechas de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación ( fusión o escisión) se sitúa entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral, la contabilidad de la adquirente (absorbente) y de la adquirida (absorbida) mostrarán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se realice antes de que termine el plazo legal de formulación.

– Cuando la fecha de inscripción es posterior al plazo legal de formulación, entonces las cuentas no mostrarán los efectos de la retrocesión contable y la sociedad absorbida deberá formular sus cuentas. No obstante, una vez inscrita la fusión la sociedad adquirente deberá

mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

La Resolución entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE y es de aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020, de forma consecuente con las modificaciones previstas (de momento, en borrador) en el Plan General de Contabilidad con relación a los instrumentos financieros e ingresos por ventas y prestación de servicios.

Las normas son de aplicación de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por aplicar la resolución de forma retroactiva, ya en el cierre de las cuentas anuales del ejercicio 2019.

#### **Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el PGC y otras Normas complementarias.**

En el mes de octubre de 2018 el ICAC publicó el Proyecto de Real Decreto con la propuesta de modificación del PGC y sus disposiciones complementarias con el objetivo de armonizar la normativa contable española y las normas internacionales en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos.

La propuesta normativa incorpora las mejoras introducidas por la NIIF 15 y la NIIF 9, sobre la base de los criterios de proporcionalidad, adecuación y simplificación, teniendo en cuenta las especiales características de las pequeñas y medianas empresas y, en general, de las empresas no financieras, a las que aplica el Plan General.

En relación con la NIIF 9, y considerando que las entidades financieras españolas aplican sus propias normas contables (aprobadas por Circular del Banco de España, en el caso de las entidades de crédito, y por el Consejo de Ministros mediante real decreto en el caso de las entidades aseguradoras), la propuesta normativa simplifica la reforma contable evitando reproducir en la normativa general aspectos complejos claramente dirigidos a las entidades financieras (tal es el caso del modelo de pérdida esperada, que no se incorpora en el Proyecto).

En materia de reconocimiento de ingresos el objetivo es introducir en el PGC la nueva metodología internacional a partir del principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o

servicios comprometidos con el cliente, y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, para su desarrollo en una Resolución del ICAC cuya entrada en vigor sería coincidente con la establecida para el Proyecto de Real Decreto.

La fecha prevista para la entrada en vigor de las modificaciones al PGC y de la Resolución del ICAC sobre el importe neto de la cifra de negocios será el 1 de enero de 2020.

A la fecha de emisión de este documento, y una vez finalizado en noviembre de 2018 el preceptivo trámite de audiencia para la aprobación del Proyecto, el ICAC todavía no ha hecho pública la redacción definitiva del mismo.

## 8. Ayuda práctica para los desgloses de unos estados financieros intermedios NIIE



## 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, sólo 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).

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 la Norma permite la aplicación anticipada (Accounting Regulatory Committee de la UE, 30 de noviembre de 2005).

### Decisión sobre la adopción anticipada de una Norma o Interpretación

Aunque las Normas e Interpretaciones que aún no han sido adoptadas no pueden ser aplicadas en la UE, sus requisitos pueden ser considerados anticipadamente siempre que no sean contrarios a los de cualesquiera Norma o Interpretación ya refrendada.

Las Normas o Interpretaciones no endosadas y que introducen de manera

efectiva nuevos requisitos de reconocimiento y valoración no contemplados explícitamente en las actuales Normas, 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 el desglose de información relativa a cualquier nueva Norma o Interpretación que haya sido publicada pero aún no haya entrado en vigor y que, por tanto, no se aplique a los estados financieros en cuestión, así como información pertinente sobre el impacto potencial de su primera aplicación.

Esta información sobre impacto de las normas que no están en vigor no se requiere explícitamente en NIC 34 *Información financiera intermedia*. No obstante, las entidades 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.

### Información sobre el efecto de las nuevas Normas

La NIC 34.16A(a) requiere *una declaración de que se han seguido las mismas políticas contables y métodos de cálculo es los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas*

*de esas políticas o algunos de esos métodos hubiesen cambiado, una descripción de la naturaleza y de los efectos de tales cambios.*

Asimismo, la NIC 34.15C expresa el siguiente principio más amplio: *cuando un suceso o transacción resulte significativo para la comprensión de los cambios sobrevenidos en la situación financiera o el rendimiento de la entidad desde el último ejercicio anual sobre el que se haya informado, su informe financiero intermedio habrá de contener una explicación de la información pertinente incluida en los estados financieros correspondientes al último ejercicio anual sobre el que se haya informado y una actualización de la misma.*

Los cambios de políticas contables que resultan de la primera aplicación de las nuevas Normas están sujetos a dichos requisitos de desglose.

Determinar la información adecuada que permita cumplir los requisitos de la NIC 34 y satisfacer las necesidades de información de los inversores, **exigirá la aplicación de juicios ya que el nivel apropiado de información dependerá del alcance y la naturaleza del impacto de las nuevas Normas**. Las mejores prácticas sugieren que los requisitos de NIC 8 para los informes financieros anuales pueden utilizarse como punto de referencia.

Al evaluar la información que necesariamente deberían incluir los estados financieros intermedios las entidades deben considerar:

- El desglose de las nuevas políticas contables aplicadas que no hayan sido descritas en las cuentas anuales del ejercicio 2018.
- El desglose del método de transición adoptado de entre los previstos por las Normas y cualquier solución práctica aplicada en transición.
- El desglose de los juicios clave y las estimaciones aplicadas.
- El desglose de los efectos cuantitativos.

**Desgloses a incluir en los estados financieros intermedios como consecuencia de la aplicación de NIIF 16.**  
Considerando que la NIIF 16 es de aplicación obligatoria para los períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2019, para muchas entidades los primeros estados financieros que van a reflejar la adopción de los nuevos criterios contables de esta Norma serán los estados financieros intermedios correspondientes al primer semestre de 2019.

Las entidades deben evaluar si información cualitativa o cuantitativa sobre el impacto de la NIIF 16 en los estados financieros intermedios es necesaria para proporcionar, tal y como requiere NIC 34.16A(a), una adecuada comprensión del "efecto del cambio".

En su informe periódico emitido en 2018, ESMA subrayaba que estos desgloses no deben consistir en una mera repetición o resumen de la Norma, sino que deben explicar cómo los requisitos de la Norma han sido aplicados a los hechos y circunstancias particulares de la entidad.



Asimismo, ESMA recordaba una serie de cuestiones, que deben ser consideradas por las entidades en el primer ejercicio de aplicación de la NIIF 16. En particular:

- Si una entidad que se acoja a la opción de aplicar el método de transición simplificado facilita información comparativa fuera de los estados financieros, dicha información está sujeta a la guía de ESMA de APM.
- Las entidades, en el caso de que sea material, deberán desglosar los supuestos y juicios empleados al estimar el tipo de descuento utilizado para determinar el valor presente de los pagos de arrendamientos pendientes, y para reconocer el activo por derechos de uso en la transición.
- Es de esperar que los usuarios de la información financiera intenten establecer una relación entre los pagos mínimos por arrendamientos operativos (NIC 17) y los impactos de la NIIF 16, por lo que se recomienda a los emisores que expliquen las diferencias.

### Presentación y actualización de información comparativa

La NIC 34 únicamente requiere que los estados financieros intermedios condensados incluyan un balance referido al cierre del ejercicio anual anterior, y una cuenta de resultados y otro beneficio integral, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo referidos al periodo comparable del ejercicio anual anterior.

Por tanto, a diferencia de las cuentas anuales, la obligatoriedad de presentar un tercer balance recogida en la NIC 1.40A no se aplica a la información financiera intermedia, tal y como se desprende de lo señalado en la NIC 1 BC33.

Cuando la información comparativa de las cuentas anuales del ejercicio 2019 vaya a ser modificada como consecuencia de la aplicación retroactiva de la NIIF 16, entonces la información comparativa proporcionada en estados financieros intermedios condensados debería asimismo ser re-expresada, incluyendo desgloses cuantitativos apropiados y una explicación de los cambios.



### En la práctica: a tener en cuenta en estos estados financieros intermedios del período finalizado el 30 de junio de 2019

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, estos deben entenderse como unos requisitos mínimos de información. 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 significativo, independientemente de que no se exijan desgloses específicos al respecto en NIC 34.



### En la Práctica: ¿qué materiales pueden utilizarse para preparar las notas de 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 **Models and checklists**, en versiones tanto en pdf como en Word y Excel, listas para utilizar.

# Contactos

## Dirección de la Práctica Profesional

Cleber Custodio

Socio

clcustodio@deloitte.es

## Grupo Técnico – Spain IFRS Centre of Excellence

Raúl Fidalgo

Director

rfidalgo@deloitte.es

Belén de Anta

Senior Manager

bdeanta@deloitte.es



Si desea información adicional, por favor, visite [www.deloitte.es](http://www.deloitte.es)

Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), sociedad del Reino Unido no cotizada limitada por garantía, y a su red de firmas miembro y sus entidades asociadas. DTTL y cada una de sus firmas miembro son entidades con personalidad jurídica propia e independiente. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Consulte la página [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) si desea obtener una descripción detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento fiscal y legal y asesoramiento en transacciones y reestructuraciones a organizaciones nacionales y multinacionales de los principales sectores del tejido empresarial. Con más de 244.000 profesionales y presencia en 150 países en todo el mundo, Deloitte orienta la prestación de sus servicios hacia la excelencia empresarial, la formación, la promoción y el impulso del capital humano, manteniendo así el reconocimiento como la firma líder de servicios profesionales que da el mejor servicio a sus clientes.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2019 Para más información, póngase en contacto con Deloitte, S.L.

Diseñado y producido por el Dpto. de Comunicación, Marca y Desarrollo de Negocio, Madrid.