

## Novedades en materia de información financiera de la Fundación NIIF en el mes de febrero

*Horacio Molina Sánchez. Profesor de la Universidad Loyola Andalucía  
Experto Contable Acreditado-ECA® (AECA). Director de Actualidad Contable (AECA)  
Socio de AECA y ASEPUC*

Este documento recoge los avances de la reunión del IASB en febrero de 2026.

*Los textos son un breve resumen de las reuniones y se proporcionan los enlaces a los documentos manejados por si se considera oportuno acudir a las fuentes originales o ampliar la información. Se incluye un glosario de siglas al final de este documento.*

### Resumen ejecutivo

#### *Instrumentos financieros con características de patrimonio*

- a) En esta reunión, el IASB ha tratado dos cuestiones: Por un lado, la evaluación de la condición fijo por fijo en el caso de derivados sobre instrumentos de patrimonio propios y, por otro, el plan del proyecto. *Págs. 2-4*

#### *Medición a coste amortizado*

- b) El IASB ha tratado los requerimientos sobre modificaciones de los activos financieros. En esta reunión ha abordado el concepto de modificación y cuándo una modificación da lugar a una baja del activo financiero. *Págs. 4-7*

#### *Método de la participación*

- c) El IASB ha analizado las cuestiones relativas al deterioro de las inversiones en empresas asociadas o negocios conjuntos 7y que la NIC 28 regula en los párrafos 41A a 41C. *Págs. 8-9*

#### *Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Contabilidad de coberturas*

- d) El IASB aprobó el inicio de la tercera parte de la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 9, dedicada al capítulo 6 de la norma sobre Contabilidad de coberturas. *Pág. 9*

#### *Revisión posterior a la implementación de la NIIF 16. Arrendamientos*

- e) El IASB ha terminado de analizar el *feedback* recibido en el periodo de consulta. Entre los temas tratados se encuentran los siguientes: la evaluación del régimen de transición; otros asuntos y una actualización de la revisión de la literatura académica. *Págs. 10-12*

#### *Provisiones*

- f) El IASB ha estado analizando diversas cuestiones relacionadas con los requerimientos aplicables a los gravámenes sobre el suceso pasado que hace nacer una obligación y sobre la condición de transferencia de recursos. *Págs. 12-15*

## I. IASB

El IASB se ha reunido entre el 24 y el 25 de febrero para avanzar sobre los siguientes temas:

- a) Instrumentos financieros: Instrumentos financieros con características de patrimonio, mediciones a coste amortizado, método de la participación y revisión posterior a la implementación de contabilidad de coberturas.
- b) Revisión posterior a la implementación de la NIIF 16. Arrendamientos.
- c) Provisiones.

Adicionalmente, el IASB ha publicado el Borrador de la opción de medición a valor razonable en la NIC 28. El IASB publicó el siguiente documento: [IFRS - IASB consults on clarifying the fair value option in IAS 28](#)

El acta de la reunión se puede consultar en el siguiente enlace:

[IFRS - IASB Update February 2026](#)

El IASB ha publicado el siguiente podcast que resume las conversaciones sobre dos de los proyectos analizados en la reunión:

[IFRS - IASB podcast on the February 2026 meeting highlights](#)

## PROYECTOS

### 1. Instrumentos financieros con característica de patrimonio (FICE por sus siglas en inglés)

#### **Antecedentes**

La clasificación entre pasivo y patrimonio es un tema que ha tratado de resolverse desde hace más de una década. Ya formó parte de los proyectos de convergencia con el FASB. En 2008, se emite un Documento de discusión, pero en 2010 se aparcó el proyecto. En 2012, se reanuda con una nueva orientación que desemboca en el Documento de Discusión, emitido en 2018. Este proyecto pretende ofrecer principios claros de clasificación de los instrumentos de pasivo y de patrimonio. Los resultados de clasificación contenidos en la *NIC 32 Presentación de Instrumentos Financieros* han sido satisfactorios en términos de utilidad para los usuarios de la información El reesfinanciera; sin embargo, surgen retos ante un número creciente de instrumentos financieros que combinan distintas características. Uno de los déficits apreciados por el IASB es que **la NIC 32 no presenta razones claras para la clasificación de los instrumentos que se liquidarán en instrumentos de patrimonio**. Esto ha producido una diferencia con el criterio establecido en el Marco conceptual de la información financiera.

El criterio básico que se propone atiende a dos características que, de no estar presente ninguna de ellas, llevarían a clasificar el instrumento como patrimonio:

+ La **característica de tiempo**: Una obligación inevitable de transferencia de efectivo u otro activo, salvo en la liquidación de la entidad.

+ La **característica de importe**: Una obligación inevitable de transferencia de efectivo u otro activo con independencia de los recursos económicos disponibles.

Por ejemplo, uno **bono simple** con pago de intereses impone:

- + La obligación a transferir efectivo con el pago de intereses y el día del vencimiento.
- + El importe a transferir no depende de los recursos económicos de la entidad.

Por ejemplo, una **acción ordinaria** no impone:

- + La obligación a transferir efectivo, salvo en el momento de la liquidación de la entidad.
- + El importe a satisfacer depende de los recursos económicos remanentes en la entidad.

Si el bono simple pagase intereses a discreción del emisor (por ejemplo, si paga dividendos), el instrumento tendría un componente de patrimonio por el hecho de no tener una obligación de pago de estos intereses y además estar la retribución vinculada a los recursos de la entidad.

Se adjunta el texto del **Documento de Discusión**:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/fice/discussion-paper/published-documents/fice-dp-spanish.pdf>

**Breve resumen:**

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/fice/webcast-slides/fice-webcast-6-presentation-for-financial-liabilities.pdf>

**Página del proyecto:**

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/financial-instruments-with-characteristics-of-equity/#current-stage>

En esta reunión, el IASB ha tratado dos cuestiones: por un lado, la evaluación de la condición fijo por fijo en el caso de derivados sobre instrumentos de patrimonio propios y, por otro, el plan que debe seguir el proyecto en adelante.

### **1.1.- Aplicación de la condición “fijo por fijo” a los derivados sobre instrumentos de patrimonio propios**

El material de aplicación de la condición de “fijo por fijo”, recogido en la NIC 32, no es muy abundante y, con el tiempo, se han ido emitiendo interpretaciones sobre el concepto de “fijo” y sobre lo que significan “variabilidad” o “ajustes”. El Borrador del proyecto ha asumido que **para que se cumpla la condición de “fijo”, el derivado debe incluir una cláusula de conversión que imponga un número de acciones a entregar y una contraprestación que sean ambos fijos**. Esto significa que los derechos y obligaciones que surgen del instrumento derivado son fijos y no cambian, por ejemplo, ante una variación del precio de la acción. Esta condición también se cumple cuando existe una relación de intercambio fija.

Un caso particular de variabilidad se produce cuando **la contraprestación se determina en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que emite los instrumentos de patrimonio**; por eso, el Borrador exigía que la contraprestación y el instrumento de patrimonio fuesen en la misma moneda. En la reunión de febrero, en el ámbito de las cuentas consolidadas,

se ha refinado este criterio y se ha añadido que también sería **“fijo por fijo” siempre que la moneda de la contraprestación coincida con la de la entidad que emite el derivado.**

Asimismo, el equipo técnico considera que una terminología ambigua incrementa la diversidad en la aplicación. Por ello, se han propuesto algunos refinamientos.

- El primero de ellos es sustituir el término **“ajustes de preservación”** por **“ajustes que compensan a los titulares futuros de los instrumentos de patrimonio”** y aclarar adicionalmente que estos ajustes serán compatibles con el criterio **“fijo por fijo”** si consiguen situar a los futuros titulares en una posición similar a los titulares actuales, tras el evento previsto en la cláusula y no expone a la entidad a riesgos superiores a los que tendría emitiendo directamente los instrumentos de patrimonio subyacentes.
- El segundo es reemplazar el término **“ajustes por el paso del tiempo”** por **“ajustes que son solamente una función del tiempo”**. Este ajuste es compatible con la regla **“fijo por fijo”** si se dan cita las dos condiciones siguientes: a) está predeterminado; y b) varía solamente por el paso del tiempo entre las posibles fechas de ejercicio o conversión y no expone al emisor a cualquier otro tipo de riesgo, no siendo, por tanto, el concepto de **“paso del tiempo”** equivalente al de **“valor temporal del dinero”**.

Por otra parte, en esta reunión **se ha precisado el concepto de ajustes por paso del tiempo**. El Borrador indica que el **“ajuste por paso del tiempo”** se ha de predeterminar al inicio del contrato; varía solo con el paso del tiempo y tiene el efecto de fijar al principio el valor actual de la contraprestación por los instrumentos de patrimonio propio. En diciembre de 2025, el IASB acordó eliminar este tercer criterio. También se ha clarificado que el término **“predeterminar”** significa que los términos del intercambio sean conocidos o sean determinables con una fórmula donde la única variable sea el tiempo.

El IASB también ha aclarado que, **cuando se dan cita varios ajustes, se ha de analizar que todos ellos cumplen el criterio “fijo por fijo”**. Asimismo, los comentarios realizados sobre ajustes son también aplicables cuando los intercambios son de una clase de instrumentos de patrimonio propio por otra clase de instrumento de patrimonio propio diferente.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos:

[ap5a-fixed-for-fixed-1.pdf](#)

[ap5b-fixed-for-fixed-2.pdf](#)

## 1.2.- Actualización del proyecto

El IASB abordará en 2026 las **cuestiones de clasificación** que se consideran de las más complejas. Las deliberaciones se espera que terminen al final de 2026. El resultado será una modificación de la NIC 32, NIIF 7, NIIF 18 y NIIF 19. Se espera que **las modificaciones se aprueben en 2027**.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap5c-project-update.pdf](#)

## 2. Medición a coste amortizado

### **Antecedentes**

En Julio de 2022, el IASB decide incorporar este proyecto a su lista de investigación. En su momento se observó la interrelación entre algunas cuestiones relacionadas con la valoración a coste amortizado de los activos financieros (NIIF 9.5.4) y los requerimientos sobre deterioro crediticio (NIIF 9.5.5). Por este motivo, este proyecto surge tras la revisión posterior a la implementación de la NIIF 9, tanto en lo referente a clasificación y medición de instrumentos financieros como el dedicado al deterioro de crédito.

El objetivo de este proyecto es realizar aclaraciones sobre los requerimientos de medición a coste amortizado en el caso de los activos y pasivos financieros.

Este proyecto va a ofrecer: por un lado, guías adicionales en el cálculo del tipo de interés efectivo y, por otro, aclaraciones para tratar la modificación y cancelación de instrumentos financieros, entre las que se encuentran las que puedan dar lugar a la baja del instrumento.

El objetivo de este proyecto es dar respuesta a las dudas que han surgido en la aplicación de estos criterios, aclarando los principios subyacentes o reformulándolos si fuera preciso. El objetivo del proyecto también es la mejora de los requerimientos de revelación sobre la modificación, baja o cancelaciones de instrumentos financieros.

Sobre esta materia existe una literatura amplia del Comité de Interpretaciones de las NIIF y de algún Borrador previo del Consejo. Estos son:

2008: Decisión tentativa de agenda sobre la aplicación del tipo de interés efectivo. En esta decisión se propuso una modificación menor, del ciclo de reformas anuales, pero no llegó a aprobarse.

2009: Borrador de Instrumentos financieros: Coste amortizado y deterioro. Este borrador propuso un cambio en la definición de tipo de interés efectivo que no prosperó por su complejidad y carga subjetiva.

2012: Decisión de agenda: Baja de instrumentos financieros tras una modificación. Esta decisión se refería a los Bonos del Gobierno Griego. Al igual que se prevé para los pasivos financieros, el CINIIF interpretó que una modificación sustancial en estos debe conducir a la baja del activo financiero.

2015: Baja de activos financieros modificados: En esta consulta se planteaba la baja del activo financiero ante una modificación o intercambio. El CINIIF no prosiguió con el tema porque requería una actuación de más envergadura que una decisión de agenda.

2020: Reforma del tipo de interés de referencia – Fase 2. El IASB modificó la NIIF 9 para aclarar lo que constituye una modificación de un instrumento financiero cuando se contabilizan los efectos de la reforma del tipo de interés de referencia.

2021: Transacciones TLTRO: Este asunto referente al programa TLTRO del Banco Central Europeo fue remitido a la revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Requerimientos de clasificación y medición.

**Página del proyecto:**

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/amortised-cost-measurement/#about>

El IASB ha tratado los requerimientos sobre modificaciones de los activos financieros. En esta reunión ha abordado el concepto de modificación y cuándo una modificación da lugar a una baja del activo financiero.

## 2.1.- Concepto de modificación de activo financiero

La Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9 puso de manifiesto que uno de los temas que generaba diversidad era **la descripción diferente de las modificaciones de los pasivos financieros** (NIIF 9.3.3.2.), que se refería a **cambios en los términos contractuales, y la de modificaciones de los activos financieros** (NIIF 9.5.4.3), que menciona **el cambio en los flujos de efectivo contractuales**.

El IASB ha aclarado en sus deliberaciones de esta reunión que debería unificarse la descripción y **asociar el concepto de modificación a los términos contractuales que implique un cambio en la naturaleza, el momento, los importes o la incertidumbre de los flujos contractuales de efectivo**. Esta propuesta puede parecer estar más guiada por la forma que por el fondo económico; sin embargo, el equipo técnico advierte, siguiendo el *feedback* recibido, que hay otros pasajes de la NIIF 9 que se refieren al cambio en las estimaciones de los flujos de efectivo o revisiones de los cobros o pagos sobre los términos contractuales iniciales (NIIF 9.B.5.4.5-B.5.4.5.6). Esta solución no solo mejora la consistencia dentro de la NIIF 9, sino que se asemeja a la que se ha dado a las modificaciones en la NIIF 16.

Esta modificación implica que **no todos los cambios en los términos contractuales implican necesariamente una modificación de los flujos de efectivo**. Por ejemplo, si se incorporan garantías o *covenants* al instrumento financiero no implica que se produzcan cambios en los flujos de efectivo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap11a-what-constitutes-modification-.pdf](#)

## 2.2.- Modificaciones que dan lugar a una baja de activos financieros

Las modificaciones de los contratos tienen lugar cuando las partes acuerdan extender los plazos, cambiar los tipos de interés o el mecanismo para calcularlos, diferir los pagos e incluso condonarlos. Algunos de ellas son modificaciones de los términos de los contratos mientras que otras implican que surja efectivamente un nuevo contrato; **el tratamiento contable debe ir más allá de cómo se articule la modificación**, ya sea mediante un cambio de las cláusulas o mediante la cancelación del contrato y la suscripción de uno nuevo.

El IASB ha aprobado que **una modificación sustancial debe dar lugar a la baja total o parcial del activo financiero y el reconocimiento de uno nuevo**. Este criterio que propone el equipo técnico está alineado con el previsto en la NIIF 9.3.3.2 para los pasivos financieros y el que rige para definir una modificación sustancial de los activos financieros, recogido en la NIIF 9.B.5.5.26.

### ***¿Cuándo la modificación de los términos del contrato es sustancial?***

Esta cuestión es uno de los temas donde se requiere mayor guía porque se está produciendo un relativo grado de diversidad.

En el caso de los **pasivos financieros**, el criterio más utilizado es la regla del 10% sin que se aplique un test cualitativo adicional. Para los **activos financieros**, los participantes en la consulta

han señalado **que suelen emplear criterios cualitativos** como, por ejemplo, que el instrumento deje de ser uno que pague principal e intereses o adicionalmente al análisis cualitativo empleen el criterio de cambio en el 10% de los flujos de efectivo futuros que se propuso para el caso de los pasivos financieros. Entre los **criterios cualitativos**, algunos participantes han señalado que atienden a las razones del cambio. De esta manera, un cambio en la tasa de interés sería una modificación sustancial de los términos contractuales mientras que una renegociación que maximice el importe a cobrar no debería ser una modificación sustancial. La modificación sustancial implicaría la baja del activo financiero y el reconocimiento de uno con la nueva tasa de interés.

En el fondo, existen dos tipos de modificaciones: a) aquellas que **actualizan el contrato a las condiciones de mercado o mejorar las relaciones comerciales** y b) las modificaciones que pretenden **maximizar la recuperación de los flujos de efectivo**. Las primeras se consideran sustanciales porque son equivalentes a extinguir un activo y contratar otro, mientras que las segundas pretenden facilitar el cumplimiento de los activos iniciales.

El IASB ha decidido que se aplique **una solución basada en principios para determinar que una modificación es sustancial**. Según propone el equipo técnico, un enfoque basado en principios podría implicar en este caso la realización primero de un test cualitativo y, solo si este no es concluyente, realizar un test cuantitativo.

El equipo técnico elaboró el siguiente documento:

[ap11b-determining-results-derecognition.pdf](#)

### 3. Método de la participación

#### Antecedentes

El objetivo de este Proyecto en fase de Investigación es valorar si se pueden emitir principios que den respuesta a los problemas surgidos en la aplicación del método de la participación en la NIC 28. El problema es que la NIC 28 no identifica principios claros sobre la aplicación del método. Algunos de estas dificultades encontradas en la aplicación de la NIC 28 son las siguientes:

- Participaciones recíprocas (¿cómo contabilizar las acciones de la matriz que mantiene una filial o asociada?
- ¿Es necesario efectuar el test de deterioro de un activo intangible que controla una empresa asociada? La NIC 28.42 indica que el fondo de comercio implícito no está sujeto al test de deterioro anual y el test de deterioro se efectúa sobre toda la inversión como un solo activo
- El cambio desde el método de la participación al modelo de coste. En principio, es preciso valorar la participación que reste al valor razonable en el momento de la reclasificación.

El IASB ha analizado las cuestiones relativas al deterioro de las inversiones en empresas asociadas o negocios conjuntos y que la NIC 28 regulaba en los párrafos 41A a 41C. El Borrador clarificó los siguientes asuntos con relación al deterioro de estos activos y referidos fundamentalmente al apartado 41C de la NIC 28:

- a) El Borrador propone **sustituir el término “coste” por “valor contable”**. Este cambio de referencia hace equiparable el test de deterioro de otros activos, bajo la NIC 36, y el de las empresas asociadas y negocios conjuntos.
- b) Eliminar la referencia a que **la caída del valor razonable** de estas inversiones debería ser **prolongada o significativa**. Este criterio se importó del utilizado de las inversiones financieras disponibles para la venta de la NIIF 9 en 2014; sin embargo, se considera que no debe aplicarse a las inversiones que se valoran por el método de la participación y que, además, el citado criterio ha generado muchas dudas en su aplicación.
- c) Añadir requerimientos que aclaren si el valor razonable de la inversión podría **observarse por la compra de una participación adicional**, la venta de dicha participación o de un precio cotizado, cuando exista.

En la fase de consulta del Borrador, algunos participantes sugirieron que incluir una lista de indicadores a partir de los cuales era preciso realizar el test de deterioro, acercaba al criterio de la NIC 36 para el test de deterioro de los inmovilizados materiales. El Borrador incluye en su párrafo 57 **una lista de estos indicadores que, como mínimo, habría que considerar**. Entre los que se citan los siguientes: atravesar una dificultad financiera significativa para la entidad asociada o negocio conjunto; la ruptura de un contrato o la morosidad de la asociada; la concesión de un apoyo por el inversor en caso de dificultad financiera que no se habría obtenido de otra manera; la probabilidad de que la asociada o negocio conjunto fuese a la bancarrota; que las acciones de la asociada o negocio conjunto dejen de cotizar en un mercado activo; cambios tecnológicos, económicos, de mercado que sean disruptivos para la entidad asociada o negocio conjunto; una caída del *credit rating* de la participada; o una caída en el precio de mercado por debajo de su valor contable.

La exigencia de estudiar estos indicadores como mínimo ha pretendido alinear la NIC 28 con la redacción de la NIC 36.12. Sin embargo, el IASB, siguiendo la recomendación del equipo técnico, ha decidido mantener el criterio de la NIC 28 que **solo un evento discreto podría no ser suficiente para reconocer un deterioro, pero sí el efecto combinado de un conjunto de ellos**. El inversor no tiene la obligación de obtener evidencia de cada indicador de deterioro, sino que el objetivo que se pretende es que el inversor tome la decisión con la evidencia que tuviese disponible.

El IASB también ha decidido mantener las tres propuestas indicadas en el Borrador y citadas anteriormente para modificar la NIC 28.41C.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap13a-impairment-indicators.pdf](#)

Dada la referencia a la NIC 36, algunos participantes sugirieron que **los requisitos de deterioro se incorporasen a esta norma**, dado que la NIC 28 se refiere a la realización de un test de deterioro de acuerdo con la NIC 36. **Este criterio no ha sido aprobado por el IASB** debido a que este sería un proceso más complejo de lo previsto, al tener que evaluar los propios criterios recogidos en el párrafo 57.h) del Borrador e incluso habría que integrar los de la NIC 28.42 (párrafo 58 del Borrador).

El IASB también ha analizado si la unidad de cuenta del test de deterioro es cada adquisición de la inversión en la participada o toda la inversión es la unidad de cuenta. El equipo técnico ha

recordado que la unidad de cuenta puede ser distinta a efectos de reconocimiento y baja y de medición posterior.

Un último tema se refiere a **la posible doble contabilización de las pérdidas por deterioro cuando se reconocen inicialmente y, posteriormente, cuando se materializa y se vuelve a reconocer por aplicación del método de la participación**. La inversión en una asociada incluye el fondo de comercio y el registro del deterioro sobre un fondo de comercio no puede revertirse.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap13b-impairment-investment-other-matters.pdf](#)

Finalmente, el IASB recibió un informe sobre **el reconocimiento completo de los resultados en las transacciones con las participadas**. La información procede del *feedback* adicional que obtuvo el personal técnico en una serie de reuniones con los grupos de interés en diversas partes del mundo. Los participantes de China y Japón se mostraron unánimes en su rechazo a la propuesta. Entre los motivos alegados se encuentra que el reconocimiento completo de las ganancias o pérdidas distorsionaría el desempeño de la entidad; el cual debería serlo en proporción a la participación en la asociada o negocio conjunto. Estas mismas entidades alegan que el tratamiento diferente en la NIIF 10 y en la NIC 28 no se justifica con los objetivos del proyecto, sino se aborda un cambio sustancial en el método de la participación.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap13c-transactions-associates-feedback.pdf](#)

#### 4. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Contabilidad de coberturas

##### Antecedentes

El IASB ha comenzado la parte tercera de Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Esta norma tuvo como fecha de primera aplicación el 1 de enero de 2019, tras haber sido aprobada en enero de 2016. Este proyecto formó parte de los proyectos conjuntos con el FASB, dentro del marco de MoU, acordado en la primera década del siglo XXI.

En diciembre de 2025, el IASB aprobó el inicio de la tercera parte de la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 9, dedicada al capítulo 6 de la norma sobre Contabilidad de coberturas.

Con relación a los objetivos de la revisión posterior a la implementación, **el IASB espera que los usuarios informen sobre distintos asuntos**. Entre ellos, se señalan los siguientes: la estrategia de riesgo de las entidades; cómo las actividades de cobertura influyen en el importe, el momento y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros; y el efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido en los estados financieros de la entidad.

**El IASB esperaría que los preparadores incurriesen en costes iniciales de transición y costes de mantenimiento**. Entre los primeros se situarían los siguientes temas: el desarrollo de proceso, sistemas y controles internos; crear nuevas capacidades para algunos tratamientos contables nuevos elegibles; actualización de la documentación para las relaciones existentes de cobertura; formación sobre si las actividades de cobertura encajan con los requerimientos contables; y la explicación de las diferencias entre la contabilidad de coberturas y la gestión del riesgo, explicándolo en la memoria. Los costes de mantenimiento se centrarán en la toma de información para las notas de la memoria.

En la fase 1, se desarrollarán actividades de toma de información entre las partes interesadas y una revisión de la literatura académica. Esta fase tendrá lugar en el primer semestre de 2026, previéndose su finalización en mayo de 2026. En el segundo semestre, se publicará un *Request for Information* con un periodo de comentarios de 120 días.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap26a-pir-ifs-9-project-plan.pdf](#)

## 5. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 16

### Antecedentes

El IASB ha comenzado la Revisión posterior a la implementación de la NIIF 16. Esta norma tuvo como fecha de primera aplicación el 1 de enero de 2019, tras haber sido aprobada en enero de 2016. Este proyecto formó parte de los proyectos conjuntos con el FASB, dentro del marco de MoU, acordado en la primera década del siglo XXI.

La NIIF 16 mantiene la definición de arrendamiento de la NIC 17 (norma predecesora) pero modifica sustancialmente el régimen de contabilización de los arrendatarios.

El FASB modificó la contabilidad de los arrendatarios con un modelo similar al del IASB, aunque con alguna diferencia significativa que se puso de manifiesto en las etapas finales del proyecto. En concreto, el FASB distingue entre los antiguos arrendamientos financieros, que se contabilizarán de forma similar a la NIIF 16, y los operativos, en los cuales la entidad arrendataria capitalizará el derecho de uso y reconocerá el pasivo por arrendamiento, pero el importe anual de amortización del derecho de uso será decreciente, de tal manera que la suma del gasto por intereses más la amortización del derecho de uso sea igual a la cuota de alquiler satisfecha al arrendador. Asimismo, en el caso de los arrendamientos operativos las cuotas variables referidas a un índice también se reconocen en resultados y no se capitalizan en el derecho de uso. Finalmente, en el estado de flujos de efectivo, se reconocerá un pago por arrendamientos entre los flujos de efectivo de explotación.

Posteriormente a la entrada en vigor de la NIIF 16 se han producido algunas modificaciones en la NIIF 16, motivadas por el COVID y en el tratamiento de las ventas con arrendamiento posterior al no haberse previsto las circunstancias que podría producirse en la medición posterior de estas transacciones.

El IASB ha terminado de analizar el *feedback* recibido en el periodo de consulta. Entre los temas tratados se encuentran los siguientes: la evaluación del régimen de transición; otros asuntos y una actualización de la revisión de la literatura académica.

### 5.1.- Evaluación del régimen de transición

Los participantes en la consulta han mostrado que este ha permitido un equilibrio adecuado entre facilitar una transición a un coste razonable para las empresas ofreciendo una información que es útil para los usuarios de la información financiera. No obstante, un grupo de participantes han alertado de los problemas relacionados con la comparabilidad de la información debido a las múltiples alternativas ofrecidas.

Los participantes han valorado muy positivamente que las entidades que no aplicaron el método **full retrospective approach** tuvieran que presentar una conciliación entre los compromisos revelados en la Memoria al cierre del ejercicio anterior y el pasivo por arrendamiento reconocido

en la fecha de primera aplicación. Por el lado, de las cuestiones con efectos no deseados se encuentra que la exoneración del análisis de si un contrato es un arrendamiento antes de la primera aplicación ha traído dificultades cuando esos contratos que no fueron considerados arrendamiento antes de la primera aplicación posteriormente se renegociaron y dieron lugar a tratamientos no consistentes con los aplicados a nuevos contratos económicamente similares a los renegociados.

Las recomendaciones para futuros proyectos han versado sobre esta última cuestión relacionada con el ofrecimiento de múltiples alternativas contables. Algunos participantes han matizado esta conclusión indicando que este criterio se maneje en función de la naturaleza del proyecto; por ejemplo, en uno centrado en la presentación, la retroactividad es muy importante para mantener la utilidad de la información debido a la importancia de la característica de comparabilidad en materia de presentación.

Otras sugerencias que hicieron los participantes fueron las siguientes:

- Diseñar sistemas de transición por fases, comenzando con las cuestiones de revelación y posteriormente con las de reconocimiento y medición.
- Aportar un año de información comparativa con los nuevos criterios, cuando no se utilice un método completamente retroactivo.
- Ofrecer excepciones y soluciones prácticas en cualquier escenario de transición (retroactivo o retroactivo).
- Reducir el método retroactivo total a un solo método alternativo con un número de excepciones limitado.
- Evaluar el efecto de prever excepciones a determinados contratos, cómo esta excepción afecta a la valoración posterior del contrato o en la renegociación de estos contratos.
- Considerar las dificultades tecnológicas en las decisiones de transición, incluyendo el contacto con los proveedores de soluciones informáticas y la realización de pruebas de campo que ayuden en la toma de decisiones de transición.
- Refuerzo de las guías de aplicación y ejemplos ilustrativos en materia de transición.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap7a-feedback-summary-transition.pdf](#)

## 5.2.- Otros asuntos

El IASB analizó el *feedback* sobre la relación entre la NIIF 9 y NIIF 15 con la NIIF 16.

Con la NIIF 9, los comentarios se refirieron al tratamiento de las modificaciones de pasivo por arrendamiento como consecuencia de una condonación, como las que tuvieron lugar durante la pandemia del COVID-19. El debate versó sobre si la baja debe reconocerse contra resultados (NIIF 9) o contra el valor del derecho de uso (modificaciones en la NIIF 16). En esta materia algunos emisores de normas sugirieron tener presente diversos factores como son los siguientes:

- La consideración de la unidad de cuenta, si esta es el pago aislado o el pasivo por arrendamiento.

- El origen de la concesión es la dificultad del arrendatario para hacer frente al pago o es de otro tipo. En el segundo caso se trataría como una modificación de arrendamiento y existiría una presunción refutable de que este es el origen.
- La concesión se refiere a importes ya debidos o a futuros importes.

La relación con la NIIF 15 se refirió a dos asuntos relativos a las transacciones de venta con arrendamiento posterior:

- La primera es la determinación de cuándo se produce una venta; es decir, cuándo se produce la transmisión del control al arrendatario. Por ejemplo, cuando los arrendamientos cubren mediante opciones de extensión toda la vida del activo arrendado; el activo arrendado es una parte del activo vendido previamente; el vendedor arrendatario dispone de una opción de recompra; o el arrendatario se implica en la construcción del activo y quedaría la duda de si la transacción es un arrendamiento con venta posterior.
- La segunda se refiere a cómo determinar la ganancia o pérdida a reconocer con motivo de la venta y la posible inconsistencia con el tratamiento de los arrendamientos con pago variable no referidos a índice o tasa. Un grupo de participantes consideran que cuando se ha producido se debe reconocer la venta completamente, dado que el comprador ha adquirido el control del activo. Finalmente, se ha subrayado la complejidad que implica la determinación del resultado de la venta del activo que recuperará, en el futuro, el comprador.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap7b-feedback-summary-other-matters.pdf](#)

### **5.3.- Ampliación de la literatura académica**

El IASB ha ampliado la revisión de la literatura que había realizado. Entre los nuevos hallazgos, se han extraído los siguientes mensajes:

La información es útil para los usuarios de la información, lo cual se ha demostrado a través de metodologías experimentales que han permitido tomar mejores decisiones de inversión y financiación. Tras la implementación de la NIIF 16 se ha observado un incremento de los arrendamientos frente a la inversión en activos con financiación bancaria y una mejora en la eficiencia en las decisiones de inversión. La NIIF 16 también ha supuesto inversiones en tecnología importantes pero que han redundado en mejor control sobre estas transacciones, lo cual debe impulsar la eficiencia en la gestión de los contratos.

Por otra parte, la comparabilidad parece que ha mejorado, si bien entre compañías bajo NIIF y USGAAP no ha sido así y puede incrementar los costes de procesamiento de información.

El grado de cumplimiento con los requerimientos de revelación es moderada, siendo más elevada entre los preparadores que están auditados por firmas Big 4.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap7c-review-academic-literature-update.pdf](#)

## 6. Proyecto de Provisiones. Mejoras concretas

### Antecedentes

El IASB está desarrollando un proyecto para mejorar la NIC 37. Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

El IASB está abordando tres mejoras en la NIC 37. Uno de ellos se refiere a las tasas de descuento que se han de utilizar al valorar las provisiones. En concreto, se desea conocer cuál es el papel que debe desempeñar el riesgo de incumplimiento. El riesgo de incumplimiento incluye el riesgo de crédito propio y suele ser el principal causante del riesgo de incumplimiento.

Entre 2014 y 2017 el IASB desarrolló un proyecto de investigación sobre el uso de tasas de descuento en las NIIF. Como consecuencia de ese trabajo publicó un resumen en el que uno de los temas que requerían aclaración era el uso de tasas de descuento en el contexto de la valoración de las provisiones. El documento de resumen aparece en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/discount-rates/project-summary.pdf>

En enero de 2020, el IASB incorporó un proyecto de modificación de la NIC 37 con tres objetivos: a) alinear el concepto de pasivo con el establecido en el marco conceptual reformado en 2018; b) aclarar qué costes se deben incorporar en la medición de una provisión; y c) determinar si se debe incorporar el riesgo de crédito propio a la hora de descontar los flujos de efectivo de salida por el valor del dinero en el tiempo.

El IASB ha estado analizando diversas cuestiones relacionadas con los requerimientos aplicables a los gravámenes sobre el suceso pasado que hace nacer una obligación y sobre la condición de transferencia de recursos.

### 6.1.- Condición de obligación en el caso de los gravámenes

La regulación de los gravámenes propuesto en el Borrador se aleja del tratamiento de la CINIF 21 precisamente en la cuestión de cuándo se produce el suceso pasado que da lugar al pasivo. Según la CINIF 21, que se aplica a los gravámenes, el suceso pasado que hace nacer la obligación es el último evento requerido para que nazca esa obligación. Este criterio es modificado en el Borrador y se indica que el suceso pasado que hace nacer la obligación es la recepción de los beneficios económicos asociados al gravamen y que, cuando el suceso pasado que genera la obligación son varios hechos, la obligación nace conforme tienen lugar estos.

Este asunto ha suscitado posiciones encontradas en el grupo de emisores de normas (ASAF). Un par de emisores han argumentado que la solución propuesta les parece compleja de aplicar. Algunos emisores de normas van más lejos y sugieren que las obligaciones no recíprocas, como los gravámenes, deberían ser tratados de manera independiente a las que regula la NIC 37 y, por ello, sacar fuera de la modificación de esta última norma la cuestión de los gravámenes que mantendrían su regulación actual bajo la CINIIF 21. Otro grupo significativo de emisores de normas propusieron seguir adelante por la incompatibilidad de la CINIIF 21 con los criterios desarrollados en la modificación de la NIC 37.

El equipo técnico considera que los usuarios prefieren que las obligaciones derivadas de gravámenes que surgen por la realización de varias acciones se reconozcan conforme tienen lugar estas acciones y es de menor utilidad que la información se ofrece cuando se cumple la última acción.

Para resolver este vivo debate, el IASB ha buscado reformular el párrafo 14N del Borrador, como un principio que es: **la obligación nace con el beneficio económico o acción que la entidad gubernamental está tratando de gravar**. Asimismo, para favorecer la aplicación de este principio, establece la presunción que **el beneficio económico o acción que se pretende gravar es la que prevé la legislación que impone el gravamen**.

Sobre este último punto, el equipo técnico recoge en el documento preparado para la reunión un debate interesante si ceñirse a la letra de la ley podría separar del fondo económico, por ejemplo, cuando la ley grava un fenómeno que es más fácil u objetivo de identificar que el beneficio económico o acción que pretende gravar. Por otra parte, dejar el tema en el campo de la interpretación podría ser extraordinariamente subjetivo.

El IASB discutió sobre si la presunción debiera ser refutable o no

El equipo técnico preparó los siguientes documentos:

[ap22a-levies-application-requirements.pdf](#)

[ap22b-levies-rebuttable-presumption.pdf](#)

## 6.2.- Condición de transferencia de recursos

La obligación que impone un pasivo es de transferir recursos económicos. Los participantes en la consulta indicaron que este elemento era importante recogerlo como lo ha hecho el Borrador. De hecho, algunos participantes indicaron que la distinción entre la obligación de transferir recursos de la obligación de intercambiar recursos es la que explica el no reconocimiento de algunas obligaciones de la entidad que exigirán un intercambio futuro (por ejemplo, la obligación de instalación de filtros de humo). Por el contrario, han surgido dudas de que la condición de transferencia sea redundante con el criterio de probabilidad que acompaña a la decisión de reconocimiento (si se incumple la condición de transferencia no será probable que se produzca esta). No obstante lo anterior, una obligación que cumpla la condición de transferencia de recursos, pero no supere el test de probabilidad requerido en la decisión de reconocimiento podría ser preciso revelarla en la Memoria, como sucede con las contingencias que son obligaciones posibles.

Los participantes también pidieron que se desarrollase más la diferencia entre una obligación de transferencia de recursos económicos y una de intercambio de recursos. Esta ampliación consistiría en aclarar que una obligación de intercambio con otra parte supone el nacimiento de un derecho a recibir un recurso económico de la otra parte y ese recurso económico que reciba la entidad sea un activo o un gasto. Además, la entidad ha de adquirir un derecho a recibir un recurso económico y no solo el derecho a que mejoren sus beneficios económicos. Así, por ejemplo, una obligación de restauración de un terreno puede mejorar los beneficios económicos a percibir de ese terreno en el futuro o pueden conceder nuevos derechos de explotación que, de no realizarse la rehabilitación, no se obtendrían. El primer caso es una obligación de transferencia mientras que el segundo lo es de intercambio.

El IASB también ha decidido extender la guía de aplicación de cómo las obligaciones de rehabilitación medioambiental cumplen con la condición de transferencia y la relación entre la condición de transferencia y los requerimientos de medición. Algunos participantes indicaron que la contabilización de estas obligaciones como mayor valor del activo pudiera interpretarse que son obligaciones de intercambio y no de transferencia.

El equipo técnico aclara que la obligación de rehabilitación se tiene con la sociedad en general y que, por ello, es una obligación de transferencia pues no se recibe nada a cambio. En estas actuaciones, cuando las acomete la entidad, firmará contratos con los proveedores de servicios que realizarán las actuaciones; esos contratos generan obligaciones de intercambio en el futuro. La medición inicial de los activos, incluyendo la previsión de esos costes futuros, no implica reconocer esas relaciones contractuales de las que no se ha recibido aún los beneficios económicos, sino que se está midiendo el compromiso con la sociedad. Este análisis no está incluido en las guías de aplicación del Borrador y se considera conveniente su inclusión.

De manera similar con los gravámenes, estos se deben interpretar como obligaciones no recíprocas. El hecho de pagar un gravamen por operar una actividad no implica que el pago sea por obtener la licencia que permite desarrollar esa actividad, sino que constituye una obligación no recíproca que es preciso satisfacer una vez se desarrolla la actividad. Por ello, por definición, un gravamen implica la condición de transferencia porque no se concibe como un intercambio.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap22c-recognition-transfer-condition.pdf](#)