

Análisis ejecutivo

Novedades en Febrero 2024

Horacio Molina (Universidad Loyola), Director de AC y ECA®

Actualidad Contable
Para Socios de AECA

Newsletter

Análisis ejecutivo

Casos prácticos

Entrevistas

Podcast



Newsletter en España de carácter profesional sobre novedades y práctica de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera, disponible para Socios de AECA.

Actualidad Contable (AC) informa mensualmente desde 2008 sobre todas las novedades normativas contables de los organismos reguladores nacionales e internacionales. La redacción del newsletter cuenta con un equipo compuesto por profesionales, académicos y autores referentes en normativa contable internacional.

Actualidad Contable
(AC)

ISSN
1989 – 9459

Editor
Asociación Española de
Contabilidad y Administración
de Empresas (AECA)

Newsletter completa para
Socios de AECA ●●●●●

Editado

Con el apoyo de

Con la dirección técnica de



Novedades 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 las reuniones del IASB y el ISSB en febrero de 2024.

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:

Proyecto de contratos de compra de energía

- a) El IASB ha sido puesto al día con el *feedback* de los órganos consultivos para tomar decisiones en marzo. *Págs. 3-4*

Proyecto de modificaciones en la clasificación y medición de los activos financieros

- b) El IASB analizó los requerimientos de revelación referentes a los términos contractuales que podrían suponer una modificación en los flujos de efectivo contractuales de activos y pasivos financieros siempre y cuando no se midan a valor razonable con diferencia en resultados. Por otro, la fecha de transición y los requerimientos finales de esta. *Págs. 4-6*

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Deterioro

- c) El IASB ha analizado el *feedback* recibido sobre el modelo en general y sobre el incremento del riesgo de crédito. Asimismo, el IASB ha ampliado la literatura que estudió en febrero de 2023, con un informe adicional. *Pág. 6-9*

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15

- d) El IASB ha analizado el *feedback* sobre tres temas: la identificación de las obligaciones de desempeño; la distinción de la actuación como principal o agente y las licencias. *Pág. 9-18*

Proyecto de Activos y Pasivos por actividades reguladas

- e) El IASB ha tratado el límite de los acuerdos regulatorios; las modificaciones que se proponen en el Borrador a la NIC 36 y los requerimientos de revelación **algunas modificaciones** referentes a la conciliación de pasivos que surgen de actividades de financiación, las plantas productoras, el deterioro de valor de los activos financieros y los arrendamientos. *Pág. 19-22*

Proyecto de método de la participación

- f) El objetivo de la reunión de febrero de 2024 fue aclarar aspectos surgidos desde entonces y si se deben realizar modificaciones en la norma. *Pág. 22-24*

Proyecto de Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

- g) El IASB ha aprobado **algunas modificaciones** referentes a estados financieros individuales y consolidados, las combinaciones de negocios y fondo de comercio, ingresos por contratos con clientes. *Pág. 24-26*

Mantenimiento y aplicación consistente de las NIIF

- h) El IASB ha analizado el *feedback* al proyecto de mejoras anuales. *Págs. 27-30*

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB)

- i) El ISSB analizó los criterios de priorización de los temas de agenda y los temas en los que profundizar con materiales educativos. *Pág. 31*

I. IASB

El IASB se ha reunido del 19 al 22 de febrero. La reunión avanzó sobre los siguientes proyectos:

- a) Proyectos sobre instrumentos financieros
- b) Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15.
- c) Otros temas. Método de la participación, Actividades reguladas y NIIF para las Pymes.
- d) Cuestiones de aplicación consistente y taxonomía.

El acta de la reunión se presenta en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/02/february-2024-iasb-podcast-now-available/>

PROYECTOS

1. Contratos de compra de energía

Antecedentes

El IASB ha decidido abordar un proyecto de modificaciones limitadas a la NIIF 9 en cuanto a cómo se deben reflejar los acuerdos de compra de energía, tanto físicos como virtuales.

El IASB ha decidido que se deben modificar los requisitos de “uso propio”, así como los criterios de la contabilidad de coberturas.

El proyecto comenzó en junio de 2023 con una consulta al Comité de Interpretaciones sobre la aplicación de la NIIF 9.2.4. El análisis realizado puso de manifiesto que se estaban produciendo dificultades al interpretar los requerimientos de la NIIF 9 dadas las especiales características del mercado en el que se transfiere el activo (la energía) y la naturaleza a largo plazo de los contratos de entrega de energía. En la reunión de julio de 2023 del IASB se incorporó este tema a la agenda.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/power-purchase-agreements/>

El IASB ha recibido una actualización del estado del proyecto y cuáles serían las siguientes etapas por parte del equipo técnico.

El equipo técnico se ha reunido con participantes en este tipo de acuerdos desde ambas partes del contrato, inversores y auditores. En la reunión de enero se propuso un enfoque de reformas limitadas en la NIIF 9. Este enfoque fue presentado también a los miembros del ASAF (órgano consultivo formado por emisores de normas contables nacionales y regionales). Los *stakeholders* y los miembros del ASF son partidarios de estas reformas limitadas en la normativa de uso propio (desde la perspectiva del comprador en un PPA físico) y de los requerimientos de cobertura (tanto desde la perspectiva del comprador como del vendedor en un PPA virtual). Muchos participantes sugirieron que los cambios propuestos en la contabilidad de coberturas no solo se apliquen a los PPA virtuales, sino que también se apliquen a los PPA físicos.

Algunas de las cuestiones que se han planteado a raíz de la propuesta presentada por el equipo técnico al IASB y al ASAF versaron sobre los siguientes temas:

a) En el caso de la **valoración del uso propio**:

- La descripción de las características de los acuerdos y de las partidas no financieras subyacentes que se van a utilizar para delimitar el alcance de las modificaciones a proponer.
- La viabilidad de requerir que una entidad tenga que estimar importes durante la duración del contrato.
- Si existe la necesidad de efectuar una valoración retrospectiva de las cantidades empleadas hasta la fecha y cómo tal valoración se aplicaría en las etapas tempranas del acuerdo.
- Los costes asociados a la preparación de cierta información que se solicita, así como el nivel de agregación exigido y si estos costes superan a los beneficios que se obtendrían con dicha información.

b) En el caso de la **contabilidad de coberturas**, los miembros del ASAF se mostraron partidarios en seguir estudiando cómo la cobertura de los PPA virtuales puede ser considerada una cobertura de flujos de efectivo, empleando el PPA como instrumento de cobertura. Sin embargo, otros miembros mostraron su preocupación por los efectos indeseados de una modificación en otros casos, así como una pérdida de rigor en la aplicación de la contabilidad de coberturas.

El equipo técnico propondrá al IASB en la reunión de marzo unas modificaciones, a partir de este *feedback*, con la finalidad de que se comience a discutir y tomar decisiones sobre la dirección del proyecto en el futuro.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap03-ppas-project-update.pdf>

2. Modificaciones en la clasificación y medición de los activos financieros

Antecedentes

En el proceso de *Post Implementation Review* (PIR) de la NIIF 9, el *feedback* recibido ha puesto de manifiesto que sería aconsejable emitir guías adicionales que faciliten la identificación de los requisitos de Solo de Pago de Principal e Intereses (SPPI). Esta necesidad se percibe especialmente ante nuevos productos financieros cuya retribución se relaciona con el cumplimiento de criterios ESG, así como a los productos con instrumentos vinculados contractualmente.

El IASB considera que **no es necesario emitir criterios diferentes a los previstos en la NIIF 9 para los SPPI**, pero sí puede ser aconsejable **emitir guías que ayuden a la interpretación de estos en aquellas situaciones**. El IASB llega a la conclusión que las dificultades con los instrumentos vinculados contractualmente son sintomáticas de una falta de comprensión del alcance de los instrumentos a los que les aplican los requisitos.

Posiblemente, la revelación pueda contribuir significativamente a resolver las dudas que se plantean en la presentación de estos instrumentos.

El objetivo de este proyecto se alcanzaría si se respondiese con guías adicionales a las siguientes cuestiones:

- a) El concepto de acuerdo básico de préstamo.
- b) Si y cómo un hecho contingente puede afectar a la calificación como SPPI.
- c) Ejemplos en los párrafos B4.1.13 y B4.1.14 de la aplicación de los requisitos SPPI a estas circunstancias particulares.
- d) El significado y los atributos de los instrumentos con características de sin recurso.
- e) El significado y el alcance de los instrumentos vinculados contractualmente.
- f) Los requerimientos de un *pool* de instrumentos que están vinculados contractualmente para que sean SPPI.

El equipo técnico se plantea la necesidad de nuevas revelaciones sobre los términos contractuales que pudiesen afectar al importe o al momento de los flujos de efectivo.

En Marzo de 2023 ha emitido un Borrador sobre Modificaciones en la Clasificación y Medición de los Instrumentos Financieros.

En la reunión de febrero de 2024, el IASB ha analizado el *feedback* recibido en dos temas: por un lado, los **requerimientos de revelación referentes a los términos contractuales** que podrían suponer una modificación en los flujos de efectivo contractuales de activos y pasivos financieros siempre y cuando no se midan a valor razonable con diferencia en resultados. Por otro, la **fecha de transición y los requerimientos finales** de esta. Finalmente, en la reunión se analizó cómo las modificaciones que se aprobasen, con relación a cuestiones de revelación, afectaría a la norma de revelación de Filiales sin rendición de cuentas en mercados cotizados. Asimismo, ha decidido proceder a la votación del proyecto sin necesidad de reformular el borrador.

2.1.- Requerimientos de revelación referentes a las cláusulas contractuales que pueden implicar un cambio en los flujos de efectivo derivados del contrato.

Las recomendaciones del equipo técnico son mantener las propuestas de los párrafos 20B y 20C del Borrador y concluye que las propuestas realizadas en el Borrador son válidas, salvo dos objeciones:

- Un grupo de entidades de crédito y asociaciones de estas, que han participado en el proceso de consulta, han manifestado que era preciso limitar la redacción de los párrafos 20B y 20C porque se podría incurrir en un coste desproporcionado si se compara con los beneficios que aportaría dicha revelación.
Por ello, el IASB ha aprobado referirse a las cláusulas que podrían modificar los flujos de efectivo por contrato debido a un suceso contingente **que no se relaciona directamente con un cambio en los costes y riesgos de un acuerdo básico de préstamo** (como puedan ser el valor temporal del dinero o el riesgo crédito) e incluir un ejemplo al cual se le debería aplicar esta exigencia de revelación. Un ejemplo serían las cláusulas vinculadas a la consecución de ciertos objetivos de reducción de emisiones medioambientales, pero no solamente se aplicaría a los casos de cláusulas vinculadas a objetivos ESG.
- **No exigir la revelación de un abanico de posibles ajustes**, sino como ejemplo de información cuantitativa, referente a los ajustes de flujos de caja, que se debería revelar.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap16a-feedback-analysis-disclosures-contractual-cash-flows.pdf>

2.2.- Fecha de primera aplicación y requerimientos de transición

El IASB ha decidido que la fecha de primera aplicación de las modificaciones sea el 1 de enero de 2026. Tan solo se permitiría una aplicación anterior a los cambios referentes a los requerimientos sobre pagos de Solo Principal e Intereses (SPPI) y a las cuestiones de revelación relacionadas con la NIIF 7 y referidas a los cambios en los flujos de efectivo contractuales.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap16b-feedback-analysis-effective-date-and-transition-requirements.pdf>

2.3. Criterios de revelación para entidades que apliquen la futura norma Revelación de Filiales que no tienen obligación de rendición de cuentas en mercados oficiales.

El IASB ha decidido no incluir las modificaciones de revelación relativas a los instrumentos de patrimonio porque los preceptos que se modifican (NIIF 7.11A y 11B) han sido requerimientos de revelación excluidos de la Norma de Filiales. La razón de la modificación de estos requerimientos de revelación es porque han sido ampliamente utilizados, especialmente en el sector asegurador y la revelación pueden llegar a suponer un gran esfuerzo con escaso valor informativo.

Los citados requerimientos están referidos al caso en el que la entidad utilice la opción irrevocable de valorar los instrumentos de patrimonio a valor razonable con diferencias en *Otro resultado integral*, en lugar de resultados. El párrafo 11A exige que la entidad presente el valor razonable de sus inversiones en patrimonio; la aclaración introducida en este Borrador es que la entidad pueda agregar esa valoración en diferentes clases de instrumentos de patrimonio y no tener que hacerlo individualmente, que sería muy oneroso. Sin embargo, el párrafo 11A no forma parte de las exigencias de la Norma de filiales, por lo que no procede incorporarlos a la norma de actualización de dicha Norma de Filiales en la que se van a recoger cómo se modificaría esta norma por nuevos requerimientos aprobados antes de la vigencia efectiva de aquella.

Por otra parte, el IASB ha decidido incluir los criterios referidos a la revelación relativos a los términos contractuales que podrían modificar los flujos de efectivo de los activos y pasivos financieros no medidos a valor razonable con diferencias en resultados.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap16d-reduced-disclosure-requirements-for-subsidiaries-without-public-accountability.pdf>

3. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9—Deterioro

Antecedentes

En julio de 2014, el IASB emitió la NIIF 9 que unía las tres partes del proyecto que reemplazaban la NIC 39 (reconocimiento y medición, deterioro crediticio y contabilidad de coberturas). La fecha de primera aplicación fue el 1 de enero de 2018. En octubre de 2020, el IASB comenzó el proceso de revisión de la implantación de la NIIF 9.

El IASB ha comenzado el proyecto en julio de 2022 con el objetivo de publicar una Petición de Información (*Request for Information*) en la primera mitad del año 2023. En la fase 1 es preciso recabar información de los *stakeholders* con la finalidad de identificar los temas que deben ser objeto de estudio. Esta fase ha tenido lugar entre julio de 2022 y enero de 2023. Con la emisión del Rofl, el IASB dispondrá de información para evaluar si la norma ha funcionado como estaba previsto, así como las acciones a emprender como consecuencia de la información recabada.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/post-implementation-review-of-ifrs-9-impairment/>

En esta reunión, el IASB ha analizado el *feedback* recibido sobre el modelo en general y sobre el incremento del riesgo de crédito. Asimismo, el IASB ha ampliado la literatura que estudió en febrero de 2023, con un informe adicional.

3.1.- El modelo general de pérdidas esperadas

El modelo se considera, en líneas generales, que **aporta información muy útil para los inversores**. La presentación de dos niveles de pérdidas (12 meses o durante toda la vida) en función de que se hay producido un incremento del riesgo de crédito, que sea significativo, desde el reconocimiento inicial se considera que es muy útil. **El hecho de estructurarlo en dos etapas, si procede, evita el reconocimiento de unas pérdidas demasiado elevadas y demasiado pronto**, de haberse optado por un modelo de reconocimiento de pérdidas esperadas a lo largo de la vida del crédito, desde el reconocimiento inicial.

Los participantes apuntaron un par de mejoras al IASB, consistentes en relajar los criterios para los siguientes tipos de créditos:

- Créditos y garantías concedidos a empresas del grupo.
- Créditos que están formulados en términos no comerciales.
- Créditos adquiridos que no están deteriorados.

a) Créditos y garantías concedidos a empresas del grupo

Las objeciones que se presentan tienen lugar en jurisdicciones en las que las entidades preparan los estados financieros individuales bajo NIIF. El apoyo financiero de la matriz en estas operaciones reduce sustancialmente el riesgo de crédito en estas operaciones y además no está justificado el coste asociado a la evaluación del incremento del riesgo de crédito.

Las principales razones por las que se producen estas dificultades son las siguientes:

- **Condiciones y términos contractuales subjetivos.** En muchas ocasiones, los términos contractuales no son pactados en condiciones de mercado. Adicionalmente, algunos de los términos podrían dejar de exigirse al prestatario, si ello pudiese comprometer la continuidad de este.
- **Falta de experiencia previa** sobre créditos similares.

Estas características cuestionarían la aplicación del modelo que requiere el desarrollo de modelos estadísticos; tampoco se da cita la circunstancia de que el precio al comienzo del endeudamiento esté considerando las condiciones crediticias del prestatario; finalmente, la posibilidad de no exigir el cumplimiento de las cláusulas contractuales dificulta la estimación de los flujos de efectivo esperados.

Las sugerencias propuestas por los participantes giraron en torno a una extensión del modelo simplificado a este tipo de activos; excluirlos como sucede en los USGAAP; o bien suministrar más material educativo porque algunas entidades no disponen de sistemas sofisticados de medición del riesgo de crédito.

El equipo técnico ha propuesto **seguir estudiando este tipo de instrumentos** para analizar si tienen consecuencias importantes y si surgen de un asunto que puede ser abordado por el IASB. Sobre este tema se prevé consultar al Comité de Interpretaciones.

b) Créditos en términos no comerciales

Entre estos créditos se han señalado los créditos a empleados o la deuda soberana. **Sobre estos activos no existe experiencia**, además que normalmente las demoras en este tipo de créditos suelen finalizar en un cobro más tardío.

c) Créditos adquiridos que no están deteriorados

Algunos participantes volvieron a comentar la doble contabilización de las pérdidas esperadas en el modelo de pérdidas esperadas para este tipo de activos. Cuando una entidad obtiene un instrumento financiero lo valora a valor razonable, el cual captura las pérdidas esperadas, por lo que minorarles las pérdidas en los siguientes doce meses supondría una doble contabilización de estas expectativas.

Algunos participantes han sugerido que **no se aplique el modelo general a este tipo de instrumentos** pues de hecho las entidades desarrollan indicadores no contables para informar a los usuarios sobre este efecto.

El equipo técnico reconoce este efecto de doble contabilización, pero considera muy difícil separar en el valor razonable la porción de este que corresponde a las pérdidas esperadas en los próximos doce meses y tampoco es partidario de habilitar una excepción en este grupo de activos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap27a-feedback-analysis-general-approach.pdf>

3.2.- Incremento significativo del riesgo de crédito

Los participantes han encontrado **algunas prácticas que no son acordes a este modelo** que se fundamenta en un análisis colectivo del riesgo de crédito. Las causas de estas interpretaciones inconsistentes son:

- La **falta de claridad en los requerimientos**. El párrafo de la NIIF9.B5.5.1 indica que la entidad podrá realizar un análisis colectivo para evaluar un incremento significativo del riesgo de crédito y de esa manera contabilizar las pérdidas en todo el horizonte temporal. Para algunas entidades, esta redacción las lleva a pensar que es obligatorio el análisis global.
- **Guías explícitas sobre cómo realizar las valoraciones globales**. Algunas entidades han comentado que es complejo decidir cómo agrupar los instrumentos financieros riesgos de crédito con características compartidas. Por ejemplo, dos instituciones supervisoras indicaron que las entidades no aplicaban el modelo “*top-down*” previsto en el ejemplo ilustrativo 5 de la Guía que acompaña a la NIIF 9 el cual requeriría la agrupación de

instrumentos con diferentes dimensiones de riesgo en una fecha concreta, así como determinar los efectos agregados. Algunos preparadores han propuesto ampliar ese ejemplo para explicar cómo determinar la proporción de la cartera que ha experimentado un incremento significativo del riesgo de crédito.

El IASB ha analizado este *feedback* y considera que la incorporación de aclaraciones en los ejemplos ilustrativos o las mejoras en los criterios de aplicación aportaría un valor escaso y, sin embargo, requiere un proceso normativo, que es costoso, y obligaría a las empresas a reevaluar las políticas contables que han diseñado según su juicio profesional a la hora de determinar cuándo se produce un incremento significativo del riesgo de crédito.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap27b-feedback-analysis-sicr.pdf>

3.3.- Ampliación de la literatura académica

El equipo técnico ha presentado una adenda a la literatura académica presentada en la reunión de febrero de 2023. Los estudios que se han incorporado han puesto de manifiesto las siguientes conclusiones:

- Si bien este modelo pretende que las pérdidas se reconozcan de manera más oportuna que con el modelo de pérdida incurrida, aunque un estudio ha puesto de manifiesto que la mayor parte de las pérdidas crediticias coinciden con el momento en el que el cliente entre en *default*, lo cual a juicio de los autores no confirmaría la pretensión del modelo. Asimismo, otro estudio ha observado que las pérdidas que se experimentarán a lo largo de la duración del crédito se reconocen con retraso.
- La tipología de enfoques para determinar las pérdidas crediticias abre, en opinión de varios autores, a más posibilidades a los directivos a gestionar el resultado.
- La evidencia ha puesto de manifiesto el empleo de ajustes posteriores al modelo, especialmente en periodos de turbulencias financieras. Esta evidencia demuestra que el modelo es difícil de aplicar en estos contextos.
- Efectos no deseados de la aplicación del modelo. Este modelo conduce a una mayor monitorización del riesgo de crédito de los prestatarios y un menor crédito a los prestatarios más arriesgados.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap27c-literature-review-update.pdf>

4. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15

Antecedentes

En noviembre de 2021, el IASB decidió el inicio en este segundo semestre de 2022 de la PIR de la NIIF15. Está se abordará en dos fases. El objetivo es valorar si los efectos de los requisitos sobre los stakeholders son los esperados cuando el IASB emitió la norma.

La PIR sobre la NIIF 15 debe obtener una conclusión sobre los siguientes aspectos:

a) Determinar si, en conjunto, los nuevos requerimientos funcionan como se esperaba. ¿Existen dudas graves sobre la claridad e idoneidad de los objetivos y principios críticos en las nuevas normas podrían alertar de que la norma no funciona como se esperaba?

b) Los beneficios para los usuarios son en general los que se esperaban. Por ejemplo, ¿se ha producido una mayor homogeneidad en las prácticas contables?

c) Los costes de aplicar y auditar la NIIF 15 son los que se esperaban. Existen dudas concretas sobre la aplicación de la norma. En este caso el IASB puede concluir que la norma cumple sus objetivos, pero esas cuestiones deberían ser resueltas, si es posible, con nuevas actuaciones del IASB.

La **primera fase identifica los asuntos objeto de examen**, extrayendo información de los debates en el Comité de Interpretaciones, los grupos asesores del IASB y otros participantes. La segunda fase aborda los comentarios procedentes de la consulta pública y la información adicional extraída de otras acciones de consulta.

En el caso de la PIR sobre la NIIF 15, además de recibir información de los órganos consultivos y del Comité de interpretaciones se pretende realizar una revisión de las evidencias académicas y un análisis de la primera fase de la PIR sobre el Topic 606 de los US GAAP, realizada por el FASB, y que va con cierto adelanto sobre los trabajos del IASB. La NIIF 15 procuró la convergencia con el Topic 606 por las ventajas, en términos de comparabilidad, que ofrecía a los usuarios y ese criterio ha de tenerse presente a la hora de abordar cualquier modificación tras la PIR.

El IASB ha analizado parte del *feedback* recibido a la Petición de Información (*Request of Information*) emitida con motivo de la revisión posterior a la implementación de la NIIF 15.

La revisión de los comentarios recibidos los organizamos en tres epígrafes:

- a) Identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato.
- b) Actuaciones como principal o agente.
- c) Acuerdos de licencia.

4.1.- Identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato

Los comentarios los agrupa el equipo técnico en los siguientes temas

- Aplicación de la noción de “distinto”.
- Identificar un compromiso de transferencias de bienes o servicios.
- Convergencia con los USGAAP (FASB ASC Topic 606).
- Otros aspectos relativos a la identificación de las obligaciones en un contrato

a) Aplicación de la noción de “distinto”

Este es uno de los campos donde el criterio profesional es más necesario en los juicios, el cual interviene para decidir si existen obligaciones de desempeño distintas. Estas se presentan especialmente en los sectores de software, tecnología y telecomunicaciones. Los productos que generan más dificultad son los contratos de licencia de software que integran servicios combinados (licencias, actualizaciones, modificación, customización, mantenimiento o servicios en la nube, entre los que se encuentran: el software como un servicio (por sus siglas en inglés, SaaS); nuevos negocios en los que se ofrecen soluciones de inteligencia artificial en la cadena de valor (por ejemplo en la industria del juego o fabricación avanzada); así como en la industria farmacéutica la actividad de concesión de licencias de nuevos compuestos y las investigaciones

y desarrollos posteriores. La complejidad de estas propuestas técnicas, con sus múltiples opciones, dificultan el análisis el cual esencialmente se centra en la interpretación de dos preceptos:

- el **concepto de distintos** en el contexto de un contrato (NIIF 15.27b) y
- los requerimientos del párrafo 29 en el que se aportan **factores para determinar que un compromiso de la entidad es separadamente identificable**. De estos últimos, están resultando complejos establecer cuándo una entidad realiza un servicio significativo de integración de bienes y servicios que suponen un producto integrado, así como cuando los bienes y servicios son altamente interdependientes.

Las dificultades que se han puesto de manifiesto no son nuevas pues ya fueron identificadas por el Grupo de Transición, creado tras la emisión de la NIIF 15. Como consecuencia de este análisis, se incorporó en la NIIF 15.29 el objetivo y se redactaron los factores que indican cuándo dos compromisos de entrega de bienes o de prestación de servicios no son separadamente identificables y mostrar más claramente su relación con el principio de compromisos separadamente identificables. **El IASB añadió el párrafo 116K a las Bases de conclusiones donde se formula que la relación entre los bienes y servicios que están integrados es más transformativa que funcional en el proceso de cumplimiento con el contrato.** El IASB se está planteando la posibilidad de incorporar estas aclaraciones al cuerpo principal de la NIIF 15 para reforzar la importancia de estos criterios interpretativos.

El equipo técnico también ha analizado si debieran incorporarse más ejemplos ilustrativos ante las nuevas tipologías de contratos. Sin embargo, el equipo técnico afirma que los ejemplos deben ilustrar los criterios recogidos en la normativa y estos ejemplos ya existen para ilustrar cómo se aplican. La incorporación de nuevos ejemplos debería atender a matices contractuales concretos y esta particularidad debe ser abordada desde la aplicación del juicio profesional. Por otra parte, esta incorporación de ejemplos podría tener efectos indeseados como, primero, que algunas entidades que han desarrollado políticas contables, interpretando los criterios, a la luz de nuevos casos tuviesen que revisarlas y, segundo, que se cree la expectativa que el conjunto de ejemplos se irá actualizando cada cierto tiempo.

b) Identificación de las obligaciones de desempeño

Esta fase del proceso de reconocimiento de ingresos requiere el despliegue del juicio profesional y esto dota de complejidad a esta actividad. Los temas en los que se considera que se pueden generar dificultades fueron las siguientes:

- Determinar si una tarifa cobrada anticipadamente a un cliente y no reembolsable se relaciona con compromisos de transferencia de bienes o servicios. Estos casos se presentan en los pagos por derechos de distribución en el sector farmacéutico o biotecnológico, las tarifas de activación en el sector de telecomunicaciones y las tarifas de incorporación a una red de franquicias como franquiciado.
- La calificación del diseño o la fabricación de prototipos como coste de cumplimiento de la obligación de desempeño, activos intangibles o obligaciones de cumplimiento en el contrato.
- Si los incentivos y ofertas comerciales son compromisos de transferencia de bienes o servicios.
- El carácter de compensación (precio de la transacción) de las tarifas de conexión recibidas o la transferencia de activos del cliente a la entidad que presta un servicio como retribución al compromiso de conexión del cliente a una red.

Este es un tema que fue objeto de análisis con motivo de las clarificaciones de la NIIF 15 porque la distinción entre obligación de cumplimiento y el de actividad para cumplir con un compromiso (*fulfilment activity*) no es sencilla. Posteriormente, en una decisión de agenda de enero de 2019, se ha analizado cómo tratar unas tarifas recibidas por el vendedor al principio y a fondo perdido, dando argumentos que pueden ser útiles para interpretar la normativa. Entre estos argumentos se subraya el pasaje de la NIIF 15.B49 según el cual, el hecho de que se cobre una tarifa no reembolsable al inicio del contrato, por alguna actividad requerida en ese momento, no implica que se le esté transfiriendo un bien o servicio al cliente. El equipo técnico remite al ejemplo 53 como caso en el que se aplican adecuadamente los criterios sobre tarifas no reembolsables establecidos en la NIIF 15.

Por los motivos anteriores, el IASB no considera necesario abordar modificaciones en este punto.

c) Asuntos relacionados con la convergencia con los USGAAP

Algunos participantes contestaron en esta materia con dos sugerencias: La primera fue la posibilidad de incorporar una alternativa contable para los costes de transporte y manipulación de los productos cuando se produce una venta, de forma que puedan ser considerados bien una actividad para cumplir con el contrato, bien una obligación de desempeño separada. La segunda fue la posibilidad de, ante compromisos de entrega de bienes o prestaciones de servicios inmateriales, evitar el análisis de si se tratan de obligaciones separadas.

El IASB ha rechazado ambas propuestas, siguiendo la recomendación del equipo técnico, porque en el primer caso supondría una separación del modelo propuesto en la NIIF 15 el cual reduciría la comparabilidad entre entidades, mientras que, en el segundo caso, la materialidad es un concepto que siempre ha de estar presente en las decisiones de preparación de información financiera bajo NIIF y, por ello, no es necesario recogerlo explícitamente en un pasaje concreto.

d) Otras cuestiones que fueron planteadas

Finalmente, el equipo técnico ha identificado otras áreas que, a juicio de algunos participantes, ha dado lugar a algunos problemas de interpretación y que no se han analizado en mayor profundidad porque sus efectos son muy limitados o pueden ser resueltos con la normativa existente. Estos son:

- La decisión de si existe una serie de entregas de bienes y prestaciones de servicios, que son sustancialmente los mismos o tienen el mismo patrón de transferencia, y constituirían una obligación de desempeño.
- Guías sobre la aplicación del concepto de materialidad (por ejemplo, en el sector de las telecomunicaciones cuando el contrato contiene múltiples entregas, o cuando se producen ventas de inmuebles amueblados, en los que la separación del mobiliario no es una solución eficiente desde el punto de vista de preparación de la información).
- La determinación de cuándo se está en presencia de una obligación de estar disponible (*stand-ready obligation*). Ha generado alguna duda la NIIF 15.26.e que ha sido interpretado como una obligación de desempeño, si bien, como aclara el equipo técnico, ese pasaje ofrece ejemplos de bienes y servicios prometidos, los cuales se tendrá que analizar si son distintos, y no obligaciones de desempeño.
- La influencia de la compulsión económica al determinar las obligaciones de desempeño y qué bienes y servicios se contemplan más allá del periodo de vigencia para ilustrar

cómo una entidad considera el plazo del contrato para restringir el contenido del contrato.

- La identificación de obligaciones de desempeño en contratos que contienen derechos de devolución puede ser complejo. Igualmente, la identificación de una garantía como una obligación de desempeño, así como la valoración de la extensión del periodo de cobertura de dicha garantía.
- Otro tema que ha generado dudas es la entrega de certificados que compensan las emisiones de carbono.
- Los participantes también plantearon las dudas que se les generaban ante contratos que no estaban adecuadamente documentados. El equipo técnico señaló que la NIIF 15.24 y el ejemplo ilustrativo 12 abordaban los compromisos implícitos.
- Finalmente, se ha informado que la aplicación de la NIIF 15 es compleja en el caso de compañías con las tarifas reguladas y las que funcionan con acuerdos tipo subvención en el sector público, por lo que se ha solicitado una guía específica; sin embargo, el equipo técnico rechaza esta última sugerencia porque la normativa pretende sustentarse en principios y evitar el carácter sectorial.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap6a-ifrs-15-pir-identifying-performance-obligations-in-a-contract.pdf>

4.2.- Comentarios sobre la relación entre agente y principal

Los participantes en el proceso indicaron que la determinación si la posición de una entidad que vende un producto o presta un servicio es la de agente o la de principal es una materia compleja en los contratos que contienen múltiples partes, si bien consideran que la normativa es suficiente y no se beneficiaría sustancialmente con posibles modificaciones o aclaraciones. Las principales dudas en este campo se presentan en los siguientes casos:

- Al aplicar el concepto de control.
- Identificar quién es el cliente de un proveedor de productos o servicios que utiliza un intermediario.
- Identificar las obligaciones de desempeño.
- Aplicar los criterios de revelación.

a) Al aplicar el concepto de control

En los sectores de servicios estas problemáticas son especialmente frecuentes, aunque también se presentan en otros cuando se firman acuerdos de licencia. Los participantes informaron de acuerdos complejos a la hora de determinar el principal y el agente en el sector del software, telecomunicaciones, plataformas tecnológicas, salud, farmacéuticas o Fintech. Los problemas surgen cuando se comercializan un conjunto de servicios donde la entidad solo presta alguno de ellos y subcontrata el resto o vende sus propios servicios sobre otros adquiridos a terceros.

El caso de las plataformas electrónicas estas actúan como intermediarias en el suministro de bienes virtualmente o servicios. Los principales problemas se refirieron a la relación entre el concepto de control y los indicadores previstos en la NIIF 15.B37, así como al valorar el control sobre servicios y activos intangibles.

- *Relación entre el concepto de control y los indicadores previstos en la NIIF 15.B37*

Esta cuestión ya fue debatida con motivo de los trabajos del Grupo de transición entre 2014 y 2015. El problema es que algunos *stakeholders* ven difícil conciliar algunos indicadores apuntados en el párrafo B37 y el concepto de control. Por ejemplo:

- El hecho de que una entidad sea la responsable del cumplimiento de un contrato no siempre implica que haya asumido el control previamente a la entrega del bien o la prestación del servicio.
- El hecho de que una entidad mantenga el riesgo de inventario, por ejemplo, porque el cliente tenga el derecho a la devolución, no implica que la entidad hubiese obtenido el control antes de que sea transferido al cliente.
- El hecho de poder establecer el precio de venta no implica el control previo.

Ante estos problemas, el IASB aprobó las siguientes modificaciones: a) en las bases de conclusiones, incluyó el párrafo BC385H. En este párrafo se aclaró que la lista del párrafo B37 no es una lista exhaustiva y simplemente son una herramienta de apoyo a la valoración del control. Asimismo, b) incluyó un párrafo B37A para informar que cada indicador no es siempre relevante y que, por tanto, uno o más indicadores podrían aportar una evidencia persuasiva para soportar la valoración del control. Finalmente, c) aprobó unas modificaciones en el ejemplo 46 y añadiendo el ejemplo 46A.

Adicionalmente, el IASB añadió párrafos aclaratorios como el B34A, B35A y B37A que recogen mejor la conexión entre el concepto de control y los indicadores.

El equipo técnico ha reflexionado sobre si la inclusión de los argumentos expuestos en el BC385H podría ser útil a la hora de reflexionar sobre el concepto de control y la aplicación de los indicadores. El IASB ha aprobado que este es un tema sobre el que volverán en futuras reuniones para evaluar si se inicia un proceso normativo.

– *Valoración del control sobre servicios y activos intangibles*

La expansión de los servicios digitales, y las plataformas de comercio electrónico, ha introducido retos en la evaluación de la actuación como agente o principal. Un participante puso como ejemplo un intermediario que dispone de un portal web que permite al consumidor final visualizar un video por *streaming* que está alojado en otra entidad. La duda surge sobre si el intermediario actúa como principal, al controlar el acceso del consumidor final y poder visualizar las opciones de visualizado de este, lo que le permite redefinir sus servicios de marketing con otros consumidores. Sin embargo, se puede argumentar que actúa agente porque no controla el contenido del vídeo y las visualizaciones del consumidor a efectos de marketing no son un indicador relevante.

Una de las cuestiones conceptuales que se plantean es cómo se redefine el indicador de riesgo de inventario en el caso de servicios o activos intangibles o cómo entender el requisito de la NIIF 35.B35 consistente en obtener un título legal “solo momentáneamente” y cuán largo debe ser ese “momentáneamente” o si pueden controlarse existencias que se entreguen directamente desde el fabricante al consumidor. Una de las soluciones que se propone es expandir la lista de indicadores para los servicios y activos intangibles. Entre ellos se plantean los siguientes: a) la discreción al elegir un proveedor; b) cambiando el producto o ejecutando parte de un servicio (por ejemplo, un agente de viajes combina una serie de servicios); c) discreción sobre si la entidad puede consumir un bien o servicio concreto por sí misma o dirigirlo a una tercera parte; d) la obligación continuada del proveedor tras el control de los bienes o servicios por el consumidor como, por ejemplo, aceptar devoluciones; e) el riesgo de crédito, incluyendo entre

esto la realización de pagos anticipados no reembolsables a proveedores; f) la implicación de la entidad en las especificaciones del producto o servicio.

El equipo técnico identificó varios ejemplos donde se abordaba la cuestión del riesgo de inventario en el caso de servicios y activos intangibles. Estos ejemplos son: 46A (servicios de mantenimiento de oficina); ejemplo 47 (billetes de avión); ejemplo 48 (Derechos a futuros almuerzos de restaurante) y ejemplo 48A (servicios de contratación).

Por otra parte, respecto al significado de disponer de un título legal “momentáneamente” sobre un bien o servicio (párrafo B35), la casuística de cada situación es fundamental por lo que no resulta práctico aportar más detalle. Los ejemplos 45 (un *marketplace online*) y 46 (equipo especializado) documentan cómo una entidad controla un bien o servicio que se entrega directamente desde el proveedor al consumidor.

El equipo técnico detectó que la creciente digitalización ha supuesto un cambio en muchos modelos de negocio en el que este análisis (principal-agente) está siendo especialmente complejo, por lo que el coste de aplicar los requerimientos está siendo cada vez mayor para los *stakeholders*. Por ese motivo, se ha propuesto incluir este tema como una cuestión de aplicación de baja prioridad a incorporar en una futura consulta de agenda. Posiblemente, los trabajos en el proyecto de intangibles permitan aclarar algunos aspectos que ahora resultan complejos en la determinación de la posición como agente o principal en estas transacciones.

b) Identificar quién es el cliente de un proveedor de productos o servicios que utiliza un intermediario

Las principales dificultades se han planteado en los acuerdos con múltiples entregas. Los participantes han subrayado que los criterios recogidos en las BC.385E de la NIIF 15 son muy útiles para determinar cuándo el intermediario es un principal o un agente y de esta forma que el proveedor establezca quién es su cliente: el consumidor final o el intermediario. Asimismo, se propone desarrollar un flujograma para decidir si la posición es como agente o como principal. Finalmente, se ha sugerido añadir más guías sobre la valoración del control al identificar un cliente y cómo el control se transfiere entre las partes.

El IASB ha aprobado discutir más adelante la incorporación de algunas de las orientaciones del párrafo BC.385E en el cuerpo de la norma. Estas unidas a otras aclaraciones podrían justificar el inicio de un proceso normativo. La propuesta fue aprobada solo con el voto favorable de 9 miembros de los 14.

c) Identificar las obligaciones de desempeño

Algunos participantes que se producen dificultades para identificar las obligaciones de desempeño en acuerdos en los que se intercambian un conjunto de bienes y servicios que prestar al consumidor final o cuando el suministrador se asocia o subcontrata a un tercero para que desarrollen servicios digitales, tales como puedan ser la publicidad por internet o el proceso de pago.

La decisión tentativa de agenda sobre la decisión de si un distribuidor de software actúa como principal o agente, de 2022, informa de cómo deben aplicarse los criterios de la NIIF 15 al identificar bienes o servicios a ser suministrados por el cliente en aquel contexto concreto.

La evaluación sobre los costes de aplicación a la hora de identificar los bienes y servicios no se han revelado como especialmente significativos. El efecto que se puede producir por una

errónea identificación afecta a si el ingreso se reconoce bruto o neto, lo cual es importante para los usuarios, si bien no se ha recabado evidencia que apunte a que el tema es frecuente y se esté produciendo una interpretación heterogénea.

Por todo lo anterior, el IASB ha decidido no emprender ninguna modificación sobre esta cuestión.

d) Requerimientos de revelación

En líneas generales, los usuarios no han manifestado déficits de información significativos. Algún usuario y alguna firma de auditoría han propuesto mejorar los siguientes aspectos en materia de revelación:

- El volumen de ingresos reconocidos por su importe bruto, así como el reconocido por el importe neto, tanto si una entidad actúa como principal o como agente en una transacción.
- Los factores que, en un acuerdo, una entidad considera cuando concluye que actúa como principal o como agente.
- Para los principales, el ingreso que se hubiese reconocido en caso de haber sido agente y viceversa a los agentes informar de cuál habría sido el ingreso de haber sido considerado como principal.

Ante esta demanda, el equipo técnico llama la atención que el párrafo B89, referente a la revelación de los ingresos de forma desagregada, exige incluir las ventas por canales (entre los que cabe distinguir las ventas como agente o como principal). Por otra parte, la NIIF 15.110.b obliga a revelar los juicios y cambios en estos que afecten significativamente al importe o al momento en el que se deben reconocer los ingresos y los juicios sobre si la entidad actúa como principal o agente suelen tener un impacto significativo. Asimismo, la NIIF 15.114 requiere que la entidad deberá desagregar el ingreso de contratos con clientes de manera que muestra cómo los factores económicos afectarían a la naturaleza, importe, momento e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo.

Por otra parte, el equipo técnico considera que la pretensión de informar sobre supuestos hipotéticos (tercera sugerencia indicada anteriormente) resulta muy costosa y es improbable que se encuentre alineada con los objetivos de revelación.

En definitiva, debido al requerimiento de la NIIF 15.110.b) se considera que los déficits de información pueden proceder de una inadecuada aplicación de los requerimientos vigentes, por lo que no sería preciso modificar dichos criterios.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap6b-ifrs-15-pir-principal-vs-agent-considerations.pdf>

4.3.- Licencias

El *feedback* recibido se ha estudiado en cinco bloques que son los siguientes:

- Renovaciones de licencias.
- Determinación de la naturaleza de la licencia: derecho de acceso frente a derecho de uso.
- Determinación del alcance de la normativa sobre licencias.

- Royalties basados en el uso o en el desempeño.
- Otros aspectos.

La mayoría de los participantes en la consulta se refirieron a la contabilización de las licencias. Los usuarios manifestaron que eran conscientes de las dificultades en este ámbito y valoraron positivamente las revelaciones que hicieron las compañías sobre sus acuerdos de licencia y los juicios formulados. La complejidad de estos juicios aconseja que las entidades desagreguen la información sobre ingresos y expliquen bien los juicios realizados. La decisión del IASB ha sido no realizar modificaciones ni aclaraciones en esta materia. Los asuntos más problemáticos que se han planteado se exponen a continuación:

a) Renovación de licencias

El momento de reconocimiento de ingresos es complejo en el caso de las renovaciones de las licencias, especialmente cuando además cambian otros términos como el precio o el alcance del contrato. Una de las cuestiones que se ha suscitado en el sector de empresas desarrolladoras de software es si el ingreso por licencias debe reconocerse desde el momento que se renueva la licencia como un nuevo contrato o como una modificación de alguno de los términos del contrato existente, lo cual llevaría a reconocerlo desde el momento en el que se acuerda la modificación. El FASB en esta materia prescribe que no se puede reconocer el ingreso antes del comienzo del periodo por lo que el cambio del contrato existente surtiría efectos desde que comienza en periodo de renovación.

b) Naturaleza de la licencia: derecho de acceso frente a derecho de uso

Esta cuestión es difícil en contratos complejos en los sectores del software, medios de comunicación, ocio y en el farmacéutico. Incluso, se llega a argumentar que es preciso la colaboración de expertos en los respectivos negocios para evaluar los contratos.

c) Establecer el alcance de las guías sobre licencias

Uno de los temas que ha suscitado dificultad es determinar cuándo se debe emplear la normativa especial de licencias o las previsiones generales de la NIIF 15. Uno de los casos controvertidos ha sido el de los contratos de Software as a Service (SaaS). La dificultad se ha hecho especialmente patente en los servicios de software alojados en la nube a los cuales tiene acceso el cliente. Sobre esta cuestión se han adoptado dos decisiones tentativas de agenda: una relativa a cómo contabilizar el acceso que se le da a un cliente para que utilice un software alojado en la nube (marzo de 2019) y otra en la que además al cliente se le realizan tareas de adaptación de sus sistemas para poder acceder al software en la nube, en las cuales el Comité de Interpretaciones ha resuelto que, en ocasiones, puede estarse en presencia de activos separados para el cliente, por ejemplo, cuando se crean módulos intermedios en los que el cliente tiene acceso al código fuente, si bien se reconoce que, en otros casos, que no haya control por parte del cliente serían gasto del periodo asociado a la prestación del acceso a la nube (abril de 2021).

Los participantes también han manifestado que el problema reside en la definición de licencia y la NIIF 15.B52 contiene un limitado número de ejemplos de licencia. Para algunos esta debilidad es la que provoca que sea difícil distinguir una licencia de una venta de propiedad intelectual. Esta dificultad se ha observado en el sector farmacéutico y, en concreto, al contabilizar los royalties que se fundamentan en el nivel de ventas. De tratarse de una venta de propiedad intelectual sería preciso estimar, con las cautelas que establece la NIIF 15, la contraprestación

variable; mientras que, si se reconoce como una licencia, la contraprestación variable no se reconoce hasta que no surge el derecho a su percepción.

El equipo técnico ha recordado que la distinción entre venta en sustancia de propiedad intelectual y un acuerdo de licencia ya ha sido tratado con motivo de las aclaraciones a la NIIF 15 y se descartó incrementar la normativa sobre este tema porque surgirían nuevas cuestiones y posibles consecuencias no pretendidas.

d) Contabilización de royalties basados en ventas o en el uso

En este tema algunos participantes mostraron que el criterio de reconocimiento de estos royalties fuese el criterio general para las contraprestaciones variables o, al menos, extenderlo a la venta de propiedad intelectual. Asimismo, se ha advertido que en ventas donde se entregan una licencia y otros bienes o servicios se debería deslindar qué parte de estos royalties se referirían a la licencia y cuáles al resto de bienes o servicios transferidos.

El equipo técnico remitió en sus análisis a los párrafos de las bases de conclusiones BC417 a BC421 en el que se abordó la cuestión de las contraprestaciones variables. En ese tema, de no haberse incorporado la obligación de estimarlas, se tendría que haber incorporado una excepción para el caso de los derechos de devolución a favor de los clientes, que depende de acciones futuras del cliente. Asimismo, el equipo técnico también recordó que el párrafo B63A muestra un ejemplo en el que la licencia sobre la propiedad intelectual es el elemento principal al cual se refieren los royalties.

e) Otros aspectos

El IASB ha decidido no modificar la normativa en los siguientes casos que se plantearon en la consulta:

- Opciones de revocación de una licencia; por ejemplo, pasando de la modalidad en el equipo a otra alojada en la nube.
- Opciones de cancelación o reemplazamiento de las licencias; por cambio en la duración o por modificaciones en las licencias que transforman sustancialmente la original.
- La normativa de licencias no está preparada para reconocer el ingreso conforme se desarrolla la propiedad intelectual; por ejemplo, en una producción cinematográfica en la que el cliente aporta el guion y el productor desarrollan la película con unas cláusulas que podrían encajar en la NIIF 15.35c) (reconocimiento a lo largo del tiempo porque el cliente asume el trabajo y no existen dudas sobre su cobro), pero este pasaje no está previsto para los acuerdos de licencia; es más la NIIF 15.B61 indica que la entidad no se puede reconocer el ingreso antes de que el cliente pueda usar o beneficiarse de la propiedad intelectual.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap6c-ifrs-15-pir-licensing.pdf>

5. Proyecto de activos y pasivos por actividades reguladas

Antecedentes

Este proyecto comenzó en 2008 ante las dudas que generaba el reconocimiento de activos y pasivos como consecuencia de actividades reguladas. En 2005, El CINIIF no pudo dar una respuesta con los conceptos vigentes en el aquel momento. Esta primera tentativa se suspendió en 2010, tras la emisión de un Borrador en 2009, debido a las fuertes discrepancias sobre la consistencia de los conceptos de activos y pasivos por actividades reguladas con los conceptos del Marco Conceptual.

En 2011, este tema vuelve a incorporarse a la agenda. En 2013, se emite una Petición de Información (Request for Information) para identificar los posibles esquemas regulatorios, a partir del cual se preparó el Documento de discusión del año 2014. Asimismo, se emitió la NIIF 14 para dar solución a los esquemas regulatorios que existían en algunas jurisdicciones que se estaban adoptando las NIIF y que permitía mantener el esquema contable de la jurisdicción local en el momento de la primera aplicación de las NIIF. En 2021, se emite el Borrador, cuyo plazo de comentarios finalizó el pasado 30/07/2021. Véase en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/rate-regulated-activities/published-documents/ed2021-rra-es.pdf>

En actividades reguladas, el efecto de la regulación de precios provoca que el vendedor carece de la facultad de establecimiento del precio de la transacción que la retiene el regulador. Este, en función de sus objetivos de regulación, establece los precios considerando a los clientes (normalmente usuarios de servicios básicos) y procurando que el proveedor del servicio obtenga una rentabilidad razonable para los riesgos asumidos, dentro de un marco regulatorio que ofrece estabilidad financiera al proveedor. El **derecho de compensación** del proveedor del servicio (**compensación total permitida**) se calcula como una recuperación de gastos, más una rentabilidad, más el importe de los intereses a favor o en contra por el diferimiento o anticipo en la percepción de esta compensación total a través de la tarifa. En ocasiones, el regulador difiere la incorporación de los costes en la tarifa para que sea recuperada con tarifas futuras, por ejemplo, cuando la inversión no ha alcanzado su umbral de rentabilidad; en otras ocasiones, sucede al contrario y el regulador establece que los precios actuales permitan compensar costes futuros.

En este escenario especial, se requiere una interpretación especial, o complementaria, de la NIIF 15 que regula el reconocimiento de ingresos con clientes. Además de esa relación con los clientes, en este escenario, la entidad prestadora del servicio es preciso que ofrezca información a los usuarios sobre los efectos económicos de las transacciones realizadas, como consecuencia de los derechos y obligaciones impuestos por la regulación. El mecanismo guarda una cierta similitud con los impuestos diferidos. Por un lado, pueden surgir **activos por actividades reguladas**, cuando el proveedor del servicio tenga reconocido en la regulación el derecho a recuperar gastos incurridos o la retribución de inversiones realizadas, pero que la tarifa (y con ellos los ingresos bajo NIIF 15) todavía no recogen. Por el contrario, surgirán **pasivos por actividades reguladas** cuando la tarifa haya recaudado ingresos para asumir costes en el futuro según prevé la regulación. Por tanto, la NIIF sobre activos y pasivos de actividades reguladas pretende ofrecer criterios en el reconocimiento de activos y pasivos por este tipo de actividades, cuya contrapartida es una línea de ingresos que corrige (al alza o a la baja) los importes reconocidos según la tarifa, que es lo que permitiría la NIIF 15.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/#current-stage>

En la reunión, el IASB ha analizado tres cuestiones. A saber:

- Los límites del acuerdo **regulatorio**.
- Las modificaciones en la NIC 36. Deterioro de activos.
- Revelaciones a incorporar.

5.1.- Los límites del acuerdo regulatorio

El IASB ha decidido que el derecho que surge a suministrar productos o prestar servicios puede existir por un periodo indefinido. Estas situaciones se presentan en jurisdicciones que prevén este tipo de acuerdos indefinidos o en el caso de acuerdos que se renuevan automáticamente, siempre y cuando no se produzcan rupturas significativas en las condiciones del contrato y los costes de renovación sean bajos.

Cuando la entidad tenga un derecho a operar un activo en un acuerdo regulatorio, el IASB ha decidido que se incluya un requerimiento según el cual una entidad que tiene un derecho a suministrar bienes o a prestar servicios incluya los flujos de efectivo no recuperados o satisfechos al medir el activo o el pasivo por regulación, tanto si la entidad tiene un derecho a recuperar o una obligación con suficiente seguridad como si la entidad dispone de un derecho o una obligación a compensación en caso de finalización del acuerdo.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap9a-boundary-of-a-regulatory-agreement.pdf>

El siguiente documento recoge un flujograma para las decisiones a adoptar en este punto:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap9f-boundary-of-a-regulatory-agreement-addendum.pdf>

5.2.- Las modificaciones en la NIC 36. Deterioro de activos

El IASB ha tomado tres decisiones respecto al Borrador de este proyecto en su relación con la NIC 36.

- El primer acuerdo es que los activos surgidos de acuerdos de regulación quedan excluidos de la NIC 36. La propuesta del Borrador es que el valor de los activos surgidos de actividades reguladas se obtenga mediante valoraciones actualizadas de los flujos de efectivo estimados, ya se calculen como un valor esperado o el valor más probable.
- El segundo es que la propuesta del Borrador de añadir algún comentario a los párrafos 43 y 76 de la NIC 36 no se mantienen. La NIC 36.43 indicaba que para evitar la doble contabilización al estimar los flujos de efectivo cuando se calcula el valor en uso no se incluyan los flujos de efectivo que son altamente independientes del activo bajo revisión. El Borrador del proyecto de activos y pasivos por actividades reguladas proponía que se especificase en este párrafo que los activos y pasivos por regulación serían un ejemplo de esta situación. Por su parte, la NIC 36.79

La NIC 36.76 indica que, por razones prácticas, las entidades incorporan al calcular el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo a activos que no forman parte de

esta o pasivos que deben ser reconocidos. En estas situaciones, la entidad puede incorporar el valor de estos activos al valor en libros para que el análisis sea consistente. El Borrador de la norma de activos y pasivos por actividad reguladas indica que se añade que estos activos pueden ser un ejemplo de los referidos en el citado párrafo.

- El tercero es no incluir más guías al aplicar la NIC 36.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap9b-amendments-to-ias-36.pdf>

5.3.- Revelaciones a incorporar

El equipo técnico ha analizado las revelaciones propuestas en el Borrador y otras nuevas sugeridas en el *feedback* recibido. En cuanto a las revelaciones propuestas en el Borrador han sido confirmadas sustancialmente, siendo el tema en el que la votación fue más ajustado (8 votos a favor sobre 14) en el que se propuso extender las propuestas del párrafo 78 del Borrador para incluir un requerimiento de que una entidad revele separadamente los componentes del ingreso y gasto regulatorio que se reconozca en Otro resultado integral.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión sobre los requerimientos de revelación propuestos en el Borrador:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap9c-disclosures-proposed-in-exposure-draft.pdf>

Adicionalmente, el grupo consultivo sobre tarifas reguladas en la fase de deliberaciones posterior a la consulta ha propuesto un conjunto de revelaciones no previstas en el Borrador y que son las siguientes:

- Incluir un objetivo específico de revelación consistente en indicar si la relación entre el epígrafe de Propiedades, planta y equipo y el capital regulatorio es directa o no directa. Además de describir el tipo de relación debe indicar las razones para hacerlo.
- No será preciso revelar el importe de su base regulatoria de capital.
- Exigir que la entidad revele la naturaleza de los activos y pasivos no reconocidos. Esta situación se suele presentar cuando existe incertidumbre sobre la existencia de los activos o pasivos, cuando la vida útil de los activos es diferente al periodo de recuperación regulatorio, entre otros.
- Revelar el enfoque regulatorio para compensar a la entidad por la inflación (nominal o real). El enfoque nominal se calcula sobre una base de capital regulatorio que no incluye inflación y las tasas de retorno es más elevada al ser expresada en términos nominales. Por el contrario, el enfoque real toma como referencia una base de capital ajustada por inflación y una tasa menor porque se ha ajustado la inflación.
- No se exige que la entidad revele las premisas utilizadas para realizar estimar los flujos de efectivo inciertos a producirse en el futuro y que están relacionados con el desempeño a largo plazo de los activos y pasivos surgidos de la regulación, distintos de los ya exigidos por la NIC 1.
- En el caso de una entidad en que su base de capital tenga una relación con las propiedades, planta y equipo, y la entidad capitaliza intereses, la entidad debe revelar si recibe una retribución regulatoria por el activo que aún no está en uso. Sin embargo, el IASB ha decidido que no se exija revelar la composición de las retribuciones

regulatorias correspondientes a la deuda y al capital y cuándo estas retribuciones regulatorias se incluyen en las tarifas. Tampoco se deben incluir los efectos de dichas retribuciones regulatorias sobre los cambios en los activos y pasivos regulatorios.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap9d-new-disclosures.pdf>

Con las aprobaciones realizadas, la sección de revelaciones quedaría como sigue:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap9e-disclosure-drafting.pdf>

6. 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.

En noviembre de 2023, el IASB finalizó sus discusiones un conjunto de clarificaciones técnicas referentes a la aplicación del método de la participación. **El objetivo de la reunión de febrero de 2024 fue aclarar aspectos surgidos desde entonces y si se deben realizar modificaciones en la norma.**

En esta reunión de febrero de 2024, el IASB ha aclarado algunas cuestiones que han surgido posteriormente a sus deliberaciones. Además, ha analizado la conexión de las revelaciones propuestas en esta modificación de la NIC 28 con la nueva norma de filiales.

6.1.- Aclaraciones adicionales sobre las modificaciones a proponer a la NIC 28

El IASB ha tomado las siguientes decisiones:

- Aclarar que si una matriz utiliza el método de la participación para valorar sus inversiones en filiales, cuando formula sus estados financieros individuales, debería aplicar la NIC 28.24 a una adquisición por etapas de la filial.
- Clarificar que si un inversor o co-inversor en un negocio conjunto adquiere una participación adicional es una empresa asociada o en un negocio conjunto, debería aplicar las decisiones preliminares tomadas sobre contraprestación contingente e impuestos diferidos. Es decir, el inversor debe incluir los impuestos diferidos y el valor

razonable de la contraprestación contingente en la valoración inicial de dicha adquisición.

- Modificar la NIC 28.10 para referirse a cambios en la participación del inversor en el patrimonio de la empresa asociada. La NIC 28.3 definía el método como la proporción del inversor en el patrimonio de la empresa participada. El problema surge porque la NIC 28.10, tras la reforma de 2007 del NIC 1, se refería a la participación del inversor en los resultados y *Otro resultado integral* de la empresa en la que se invierte, no teniendo en cuenta otros posibles cambios en el patrimonio.
- El IASB ha decidido no incorporar al alcance del proyecto el criterio para valorar el coste de la inversión en una filial adquirida por etapas y contabilizada por el coste de adquisición en los estados financieros individuales. Tampoco se incluirá en la agenda la cuestión sobre el tratamiento de los costes relacionados con la adquisición cuando se emplea el método de la participación (gasto del periodo versus coste de la inversión).

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap13a-clarifications-to-the-iasb-s-tentative-decisions.pdf>

6.2.- Interrelación de las revelaciones propuestas en la modificación de la NIC 28 en la nueva norma de revelación de Filiales

El IASB ha decidido provisionalmente modificar la próxima NIIF de revelación de Filiales, de manera que una filial que aplique la norma debe revelar lo siguiente:

- Al obtener la influencia significativa en una asociada o el control conjunto en un negocio conjunto, la filial deber revelar la contraprestación contingente que se ha reconocido como parte del coste de la inversión, una descripción del acuerdo que prevé dicha contraprestación y las bases para calcular el importe del pago.
- En periodos posteriores y antes de que la entidad cobre o liquide la contraprestación contingente o hasta que se cancele o expire se debe revelar cualquier cambio en los importes reconocidos, incluyendo las diferencias surgidas en el momento de la cancelación, así como las técnicas de valoración y los inputs claves del modelo y que se utilizan para medir la contraprestación contingente.

El IASB también ha propuesto modificar la redacción de la norma de Filiales que requería que la entidad revelase las ganancias o pérdidas en transacciones hacia abajo (*downstream transactions*) a sus asociadas o negocios conjuntos y a sus filiales si aplica el método de la participación a las inversiones en filiales cuando elabora los estados financieros individuales, tal y como prevé la NIC 27.

Finalmente, el IASB ha discutido una posible modificación de la NIIF para filiales exigiendo que estas presenten una reconciliación entre el valor inicial y final en empresas asociadas y negocios conjuntos. Este requisito de información fue introducido en la reunión de septiembre de 2023 dentro del marco del proyecto del método de la participación como un objetivo de revelación. Como consecuencia de esta deliberación, dado que la NIIF de filiales no va a incluir objetivos de revelación, el IASB ha concluido que no va a proponer su incorporación.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap13b-interaction-with-the-iasb-s-project-disclosure-initiative-subsidiaries-without-public-accountability-disclosures.pdf>

7. Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

Antecedentes

Este proyecto ha superado la fase de emisión de un Borrador para modificar la NIIF para las Pymes. El objetivo es actualizar las NIIF para las Pymes con los avances producidos en las NIIF completas, siempre y cuando dicha actualización fuese congruente con el objetivo de simplificar y reducir la complejidad de las NIIF completas.

Las propuestas de modificación de la NIIF para las Pymes han sido tratadas a lo largo de 2021. La Petición de Información preguntó por el enfoque del IASB en esta revisión y cómo alinear la NIIF para las Pymes con las NIIF. Las cuestiones del Borrador se centraron en los temas que resultaron más controvertidos al preparar el documento. En concreto, la Sección 19 de Combinaciones de negocios y las propuestas de simplificar los requerimientos de valoración de las participaciones minoritarias, en lugar de preguntar por opiniones que se sobre la convergencia con la NIIF 3.

El IASB ha recibido 70 cartas de comentario a su Borrador de 2022. Estas expresan un apoyo general a las modificaciones propuestas en el Borrador. Entre las cuestiones que han suscitado mayor divergencia se encuentran las siguientes:

- Preocupación por la aplicación del término rendición de cuentas en los mercados (*public accountability*)
- Desacuerdo con el modelo de deterioro de activos financieros que se miden a coste amortizado, prefiriéndose el enfoque de pérdida incurrida.
- Desacuerdo con la modificación del párrafo 28.12 que aborda algunas simplificaciones en la medición de las obligaciones de beneficios definidos.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/>

El IASB ha analizado posibles modificaciones en tres secciones:

- Estados financieros individuales y consolidados.
- Combinaciones de negocio y fondo de comercio.
- Ingresos de contratos con clientes.

7.1.- Estados financieros individuales y consolidados

El IASB ha tomado las siguientes decisiones:

- Eliminar el párrafo 9.23 b. que obliga a revelar las bases que llevan a la conclusión de que la matriz controla cuando no posee más de la mitad de los derechos de voto.
- Añadir ejemplos de tipos de juicio que la dirección podría efectuar en el proceso de aplicación de las políticas contables y que tienen el párrafo 9.8.6

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap30a-proposed-amendments-to-section-9-consolidated-and-separate-financial-statements.pdf>

7.2.- Combinaciones de negocio y fondo de comercio

El IASB ha tomado las siguientes decisiones que modifican la Sección 19:

- Introducir requerimientos relacionados con la adquisición por etapas prevista en la NIIF 3.
- No incorporar la opción de valor razonable para la medición de los intereses minoritarios en la adquirida.
- No incluir la guía de aplicación en los párrafos B36 y B53 de la NIIF 3 sobre derechos readquiridos surgidos de relaciones preexistentes.
- Destinar los ejemplos ilustrativos del apéndice B a los materiales educativos.
- Incorporar las sugerencias sobre más ejemplos al elaborar los materiales educativos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap30b-proposed-amendments-to-section-19-business-combinations-and-goodwill.pdf>

7.3.- Ingresos de contratos con clientes

El IASB ha tomado las siguientes decisiones que modifican el Borrador en sus propuestas sobre la Sección 23. En ellas, básicamente, elimina la opcionalidad y aprueba que sea el tratamiento requerido:

- Eliminar la alternativa contable prevista para las Pymes de considerar las modificaciones de contrato como un contrato separado si:
 - La modificación incrementa el alcance de los contratos actuales porque los bienes adicionales y los servicios prometidos que se consideran distintos de aquellos en el contrato actual y
 - La modificación incrementa el precio del contrato actual por un importe que refleja los precios de venta independientes de los productos o servicios adicionales, así como cualquier ajuste al precio para reflejar las circunstancias del contrato.
- Eliminar la propuesta que exigía a una Pyme a contabilizar una opción como un compromiso separado si aporta un derecho sustantivo al cliente y el efecto de hacerlo es significativo en el contrato individualmente considerado.

Asimismo, ha decidido que la pyme que reconozca como gasto los costes incrementales de obtener un contrato con un cliente si la Pyme que esperaba recuperar, tal y como proponía el Borrador.

Finalmente, el IASB ha decidido confirmar sus propuestas del Borrador en las siguientes materias:

- Identificar cada compromiso de transferencia de bienes o servicios distintos, o conjuntos de bienes o servicios.
- Incluir la contraprestación variable en el precio de la transacción solo en la medida que sea altamente probable que esa cantidad se deberá cuando la incertidumbre asociada al pago variable se resuelva.

- Incorporar el término permuta en la descripción de la contraprestación no monetaria.
- Incorporar de forma separada en la norma: el requerimiento de medir el valor razonable de la contraprestación y la excepción de medir el valor razonable de la contraprestación no monetaria.
- No incluir guías sobre métodos de estimación de precios de venta independientes en la norma, porque deberían estar en el material educativo.
- Combinar en la Norma el requerimiento de distribuir la contraprestación variable con la distribución de los descuentos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap30c-proposed-revised-section-23-revenue-from-contracts-with-customers-redeliberation-topics.pdf>

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

1. Proyecto de mejoras anuales

El IASB ha analizado las siguientes mejoras propuestas:

- Contabilidad de coberturas por parte de un adoptante por primera vez (Modificaciones a la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera).
- Ganancia o pérdida por baja en cuentas (Modificaciones a la NIIF 7 Instrumentos financieros: Revelaciones).
- Introducción y divulgaciones de riesgo crediticio (Modificaciones a la Guía sobre la implementación de la NIIF 7).
- Divulgación de la diferencia diferida entre el valor razonable y el precio de la transacción (Modificaciones a la Guía sobre la implementación de la NIIF 7).
- Baja en cuentas de pasivos por arrendamiento (Modificaciones a la NIIF 9).
- Precio de transacción (Modificaciones a la NIIF 9 Instrumentos Financieros).
- Determinación de un 'agente de facto' (Modificaciones a los estados financieros consolidados NIIF 10).
- Método del coste (Modificaciones a la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo).

Además, se ha estudiado la fecha de vigencia y el proceso debido de estas modificaciones. En este punto, las modificaciones estarían vigentes para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2026, si bien se permite la aplicación anticipada. Todos los miembros están satisfechos con el proceso debido y la norma está preparada para iniciar el proceso de votación. Ningún miembro ha manifestado su intención de emitir un voto particular.

Las modificaciones aprobadas son las siguientes:

1.1.- Contabilidad de coberturas por parte de un adoptante por primera vez (Modificaciones a la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera)

El IASB ha decidido modificar los párrafos B5y B6 de la NIIF 1 para mejorar la consistencia con la NIIF 9. Asimismo, ha añadido referencias cruzadas que mejoren la accesibilidad y la comprensibilidad de las NIIF.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12a-hedge-accounting-by-a-first-time-adopter-ifrs-1.pdf>

1.2.- Ganancia o pérdida por baja en cuentas (Modificaciones a la NIIF 7 Instrumentos financieros: Revelaciones)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo B38 de la NIIF 7 para actualizar una referencia cruzada que quedó obsoleta y su redacción.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12b-gain-or-loss-on-derecognition-ifrs-7.pdf>

1.3.- Introducción y divulgaciones de riesgo crediticio (Modificaciones a la Guía sobre la implementación de la NIIF 7)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo IG1 de la Guía de la NIIF 7 con para aclarar que la Guía no incluye todos los requerimientos de la NIIF 7 y simplificar la redacción del párrafo IG20B de la Guía de aplicación de la NIIF 7.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12c-intro-and-credit-risk-disclosures-ifrs-7-ig.pdf>

1.4.- Divulgación de la diferencia diferida entre el valor razonable y el precio de la transacción (Modificaciones a la Guía sobre la implementación de la NIIF 7)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo IG14 de la Guía de la NIIF 7 para que sea consistente con el párrafo 28 de la misma norma.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12d-deferred-diff.-between-fv-and-tp-ifrs-7-ig.pdf>

1.5.- Baja en cuentas de pasivos por arrendamiento (Modificaciones a la NIIF 9)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo 2.1.b.ii) de la NIIF 9 para añadir una referencia cruzada al párrafo 3.3.3. de esta norma y resolver una confusión potencial que se le podría crear a un arrendatario que aplicase los requerimientos de baja de la NIIF 9. El IASB también aprobó que se le requiera al arrendatario aplicar la modificación del párrafo 2.1.b.ii) a los pasivos por arrendamiento que se extinguen a partir del ejercicio contable en el cual el arrendatario aplique esta modificación.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12e-derecognition-of-lease-liabilities-ifrs-9.pdf>

1.6.- Precio de transacción (Modificaciones a la NIIF 9 Instrumentos Financieros)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo 5.1.3 de la NIIF 9 y el Apéndice A para aclarar el uso del término “precio de transacción”.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12f-transaction-price-ifrs-9.pdf>

1.7.- Determinación de un 'Agente de Facto' (Modificaciones a los estados financieros consolidados NIIF 10)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo B74 de la NIIF 10 para evitar una inconsistencia con el B73 de la misma norma.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12g-de-facto-agent-ifrs-10.pdf>

1.8.- Determinación de un 'Agente de Facto' (Modificaciones a los estados financieros consolidados NIIF 10)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo B74 de la NIIF 10 para evitar una inconsistencia con el B73 de la misma norma.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12g-de-facto-agent-ifrs-10.pdf>

1.9.- Método del coste (Modificaciones a la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo)

El IASB ha aprobado modificar el párrafo 37 de la NIC 7 para modificar la referencia al método del coste que no se utilizará en las normas contables.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12h-cost-method-ias-7.pdf>

2. Empleo de una moneda de presentación perteneciente a una economía hiperinflacionaria por una entidad que está radicada en una economía no hiperinflacionaria: Revelaciones y requerimientos de transición y otros asuntos

El IASB ha decidido respecto a los requerimientos de revelación lo siguiente:

- Una entidad que convierte la situación financiera y los resultados de un negocio en una moneda funcional perteneciente a una economía no hiperinflacionaria a una moneda de presentación que corresponde a una economía hiperinflacionaria se le debe requerir una información financiera resumida de ese negocio en el exterior.
- Una entidad dentro del alcance de esta modificación debe revelar que sus estados financieros y las cifras correspondientes para ejercicios anteriores han sido convertidos al tipo de cambio de cierre que sea más próximo a la fecha del balance de situación.
- Una entidad cuya moneda de presentación deje de ser hiperinflacionaria debe revelar tal situación.

El IASB ha decidido lo siguiente sobre el régimen transitorio:

- Una entidad que ya esté aplicando las NIIF se le exigirá que aplique retroactivamente de acuerdo a la NIC 8 cuando esa entidad aplica por primera vez las modificaciones propuestas.
- Una entidad que ya emplea las NIIF esté exenta de revelar la información requerida por la NIC 8.28.f) cuando esa entidad aplique por primera vez las modificaciones propuestas.
- No se permita una relajación en la transición a las entidades que apliquen por primera vez las NIIF.

- Una entidad que ya esté utilizando las NIIF se le permita aplicar las modificaciones propuestas antes de la fecha de aplicación y que se revele si así se hace.

Para una moneda de presentación que llegue a ser o cese de ser hiperinflacionaria, el IASB ha propuesto lo siguiente:

- No se incluya ningún requerimiento concreto para afrontar situaciones en las que la moneda de presentación llegue a ser hiperinflacionaria.
- Una entidad esté obligada a aplicar la NIC 21.39.b prospectivamente a los ingresos y gastos que surgen después del final de los periodos de presentación previos si la moneda de presentación deja de ser hiperinflacionaria. El IASB decidió que una entidad no requeriría que se volviese a convertir los ingresos y gastos que surgen antes del final del ejercicio económico anterior.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12j-ias-21-amendment-disclosure-and-transition-requirements.pdf>

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap12k-ias-21-amendment-due-process-requirements.pdf>

II. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD

El 21 de febrero se ha reunido el ISSB con la finalidad de analizar dos temas:

1. Los criterios de priorización de la agenda.
2. Desarrollo de material educativo que ayude en la aplicación de la NIIF-S1 y NIIF-S2.

En cuanto al primer tema el ISSB ha decidido mantener seis de los siete criterios de priorización.

Los criterios propuestos, tras el *feedback* de la consulta, por el equipo técnico, así como la propuesta de modificación del ISSB quedan del siguiente modo:

- 1.- Criterio 1: La importancia del asunto para los inversores.
- 2.- Criterio 2: Si existen diferencias en la manera en el que las compañías revelan la información sobre el asunto.
- 3.- Criterio 3: El tipo de compañías a las que es probable que les afecte el asunto. En este criterio se incluye si el tema es más probable que afecte en algunos sectores o jurisdicciones.
- 4.- Criterio 4: La severidad del asunto para las compañías.
- 5.- Criterio 5: La potencial interacción del proyecto con otros proyectos incluidos en el plan de trabajo. El ISSB ha aprobado modificar el criterio de cómo un proyecto potencial se relacionaría con otros proyectos del plan de trabajo para dejar explícitamente indicado que considerará el trabajo de otros emisores de normas.
- 6.- Criterio 6: La complejidad y la viabilidad del proyecto y su solución.
- 7.- Criterio 7: La capacidad del ISSB y sus *stakeholders* de realizar avances a tiempo en el proyecto.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/issb/ap-2-issb-agenda-consultation-criteria-for-assessing-the-priority-of-new-research-and-standard-setting-projects-to-be-added-to-the-work-plan.pdf>

Por otra parte, el ISSB se ha reunido para discutir el desarrollo de materiales educativos de las normas de sostenibilidad. Las áreas donde se propone desarrollar estos materiales son la materialidad, la cual se debe entender en el ámbito de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad. Este material debe ayudar a identificar las fuentes de guía en la NIIF-S1. Es importante subrayar que el ISSB se refiere siempre a información significativa sobre riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad y no a riesgos u oportunidades significativos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/issb/ap9-supporting-implementation-ifrs-s1-and-ifrs-s2-development-of-materiality-educational-material.pdf>

Glosario de siglas empleadas

CODM: Chief Operating Decision Maker

EAA: European Accounting Association

GRI: Global Reporting Initiative

GSSB: Global Sustainability Standards Board

ISSB: International Sustainability Standards Board

IASB: International Accounting Standards Board

NIC: Norma Internacional de Contabilidad

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF S: Normas Internacionales de Información Financiera-Sostenibilidad

PPA: Power Purchase Agreements

PIR: Post Implementation Review. Revisión Posterior a la Implantación

SASB: Normas contables sobre Sostenibilidad emitidas por el Value Reporting Foundation

USGAAP: Normas contables vigentes en EE.UU.