



Actualidad Contable

Novedades y Práctica de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera

ANÁLISIS EJECUTIVO NOVEDADES EN EL MES DE NOVIEMBRE 2023

aeca

■ EDITADO POR AECA

BDO

■ CON EL APOYO

 Universidad
LOYOLA

■ DIRECCIÓN TÉCNICA

- **Actualidad Contable**
Todas las novedades y números anteriores en aeca.es.
- **Pódcast**
Disponible en YouTube e IVoox.
- **Suscríbete**
La newsletter para Socios de AECA.

Única newsletter y pódcast 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.

Novedades de la Fundación NIIF en el mes de noviembre

*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 noviembre de 2023. El Comité de Interpretaciones se ha reunido también al final del mes de noviembre. El IASB ha publicado un borrador de modificación de la NIC 32, como consecuencia de su proyecto de Instrumentos financieros con características de patrimonio. Finalmente, en noviembre ha tenido lugar un seminario de investigación auspiciado por el IASB y la *European Accounting Association*. *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 revisión posterior a la implementación de la NIIF 9

- a) **La opinión general sobre el deterioro de crédito en la NIIF 9 es muy positiva** porque ayuda a reconocer las pérdidas de crédito en el momento adecuado si se compara con la NIC 39. Algunos participantes han subrayado que el modelo ha funcionado en situaciones críticas como la pandemia por COVID-19 o en escenarios con elevados riesgos geopolíticos lo que es muestra de su robustez. Sin embargo, queda por ver si sería también útil con elevadas tasas de morosidad. *Págs. 3-4*
- b) Entre los temas con más dificultades se encuentran, por un lado, la **interrelación de la normativa de deterioro con la de modificaciones, baja y pérdida definitiva de crédito** y, por otro, la diversidad en las **prácticas de revelación del riesgo de crédito de la NIIF 7**. Ambos temas requieren ser estudiados por el IASB, pero no son urgentes. *Págs. 3-4*

Proyecto de método de la participación

- c) El IASB decidió **extender las modificaciones** aprobadas en la revelación de las empresas asociadas cuando se utiliza el método de la participación para las inversiones **en negocios conjuntos**. El IASB aprobó que la matriz de un grupo, que utilice el método de la participación para contabilizar sus inversiones en filiales dentro de los estados financieros separados, debe revelar **las ganancias y pérdidas que se ponen de manifiesto en las transacciones entre la matriz y la filial**. aplicación retroactiva del reconocimiento de los resultados puestos de manifiesto en sus transacciones entre el inversor *Págs. 5-6*
- d) El IASB aprobó la **aplicación prospectiva de los nuevos requerimientos con las dos siguientes excepciones**: la aplicación retroactiva del reconocimiento de los resultados de las transacciones entre el inversor y el negocio conjunto; y la medición a valor razonable, en la fecha de transición, de cualquier contraprestación contingente. *Págs. 5-6*

Proyecto de combinaciones bajo control común

- e) El IASB **ha decidido discontinuar el proyecto**. El IASB debe explicar en un documento los temas que ha tratado, las evidencias que ha obtenido y los motivos de esta decisión. *Pág. 6-8*

Proyecto de Estados financieros principales

- f) El IASB ha tratado algunas cuestiones menores, referidas a la **clasificación de ingresos y gastos en la categoría de inversión, la agregación y desagregación de partidas; así como otros temas puntuales**. El IASB además aprobó una serie de modificaciones de redacción puntuales, relacionadas con diversos temas como medidas de rendimiento de la Dirección, cuestiones de agregación y desagregación. *Pág. 8-10*

Proyecto de Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

- g) El IASB ha analizado varias cuestiones relacionadas con la **adaptación de la Sección 15** dedicada a Negocios conjuntos a la NIIF 11; así como otras relacionadas con la **Sección 28.19**. *Pág. 10-11*

Mantenimiento y aplicación consistente de las NIIF

- h) El IASB ha abordado tres temas como son: las **modificaciones en la clasificación y medición de los activos financieros**, la determinación de las **tasas de descuento en las provisiones** y la **emisión de un Borrador**, tras la aprobación de la Norma sobre revelación de las subsidiarias que no tienen obligación de rendir cuentas al mercado, **que incorpore las simplificaciones correspondientes a normas emitidas desde febrero de 2021** (cuando se publicó el borrador que ha servido de base para la Norma) hasta la emisión de la nueva norma. *Págs. 12-15*

Comité de Interpretación de las NIIF

- i) El Comité de Interpretaciones ha tenido una intensa actividad con diversas consultas y solicitudes de información. Dos de ellas han tenido relación con los **riesgos climáticos**, otra sobre una aclaración sobre la **información sobre segmentos de operaciones**. El Comité de Interpretaciones también ha opinado sobre el **proyecto de provisiones** y el de **acuerdos de compra de energía**. Finalmente, ha emitido una Decisión de Agenda preliminar, tras analizar el *feedback* recibido sobre el **tratamiento en los estados financieros individuales de las fusiones de la matriz con una filial**. *Pág. 16-23*

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB)

- j) El ISSB ha analizado el *feedback* recibido sobre su consulta con motivo de las **prioridades de la agenda**. Entre ellas, los participantes subrayan la importancia de **asentar la aplicación de las NIIF S1 y S2**. Los participantes también han opinado sobre los criterios para priorizar los temas y algunos de los temas que se deben estudiar. *Pág. 24-25*

Otra información

- k) El IASB ha publicado un **Borrador en el proyecto de Instrumentos financieros con características de patrimonio**. Este Borrador se fundamenta en la actual NIC 32 a la cual se le plantean algunas mejoras consistentes en **aclarar la racionalidad** que justifica las clasificaciones de los instrumentos en pasivo financiero o patrimonio e introduce **algunas modificaciones para mejorar la clasificación** de los instrumentos compuestos. *Pág. 26-27*
- l) El IASB y la *European Accounting Association (EAA)* han auspiciado una **reunión científica con investigaciones de interés para la emisión de normas contables**. Se abordaron varios trabajos sobre intangibles. *Pág. 27-28*

I. IASB

El IASB se ha reunido del 13 al 15 de noviembre.

La reunión avanzó sobre los proyectos que ya están iniciados. En concreto:

- a) Proyectos relacionados con **instrumentos financieros**. En esta reunión se ha abordado la revisión posterior a la implementación de la NIIF 9 en su parte de deterioro crediticio.
- b) Se ha trabajado en **la contabilidad de transacciones, presentación y revelación de información de grupos de sociedades**. En concreto, sobre el método de la participación y el proyecto de combinaciones de negocio bajo control común.
- c) Un tercer bloque donde se abordan **temas diversos**. Se incluyen: la presentación de los estados financieros (previamente estados financieros principales) y la modificación de la NIIF para las Pymes.
- d) Finalmente, se han abordado diversas **cuestiones de mantenimiento y aplicación consistente**, referidas a las modificaciones en la clasificación y medición de instrumentos financieros, el proyecto de mejoras anuales y el proyecto sobre iniciativa de revelación en relación con la revelación de las filiales que no tienen rendición de cuentas pública.

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

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb/2023/iasb-update-november-2023/>

PROYECTOS

1. 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/>

El IASB ha analizado el feedback recibido en el proceso de consulta de esta segunda fase de la revisión posterior a la implementación de la NIIF 9, dedicada al deterioro de crédito.

Según indica el documento preparado por el equipo técnico con un resumen de los comentarios recibidos, se concluye lo siguiente:

La opinión general sobre el modelo de deterioro de crédito previsto en la NIIF 9 es muy positiva porque ayuda a reconocer las pérdidas de crédito en el momento adecuado si se compara con la NIC 39. Asimismo, no se observaron errores críticos en la implementación de esta norma. Algunos participantes han subrayado que el modelo ha funcionado en situaciones críticas como la pandemia por COVID-19 o en escenarios con elevados riesgos geopolíticos lo que es muestra de su robustez. Sin embargo, queda por ver si el modelo sería también útil con elevadas tasas de morosidad.

Los participantes señalaron que la nueva normativa se alinea mejor con las prácticas de gestión, supervisión y control del riesgo de crédito.

A pesar de que la normativa no ha generado dificultades serias, sí se han identificado algunas cuestiones controvertidas, muy vinculadas a la aplicación del juicio profesional. Entre los temas con más dificultades se encuentran los siguientes: por un lado, **la interrelación de la normativa de deterioro con la de modificaciones, baja y pérdida definitiva de crédito y; por otro, la diversidad en las prácticas de revelación del riesgo de crédito de la NIIF 7**. Ambos temas requieren ser estudiados por el IASB, pero no son urgentes.

Los participantes proponen **incorporar ejemplos ilustrativos y guías de aplicación como forma de mejorar la normativa sobre deterioro**. Por ejemplo, se aprecia que puede ser interesante ilustrar más los contratos de garantía financiera o los créditos originados o adquiridos con deterioro. Adicionalmente, el IASB ha recibido comentarios sobre otros temas que requerirían ser aclarados, pero que, al no estar suficientemente detallados por quien los propone, van a exigir alguna actuación adicional.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap27a-feedback-summary.pdf>

El plan a seguir es analizar detalladamente los comentarios recibidos, esperando **finalizar al término del segundo trimestre de 2024**. En ese momento se iniciará la elaboración de un informe final sobre esta revisión posterior a la implementación. El calendario de temas a ser tratados es el siguiente:

Tema	Fecha
1. Enfoque general de reconocimiento de pérdidas de crédito	Enero y Febrero de 2024
2. Determinar los incrementos significativos de riesgo de crédito	Febrero de 2024
3. Medición de las pérdidas crediticias esperadas	1º y 2º Trimestre de 2024
4. Créditos deteriorados comprados u originados	2º Trimestre de 2024
5. Interacción entre los requerimientos de deterioro y otros requerimientos de la NIIF 9	2º Trimestre de 2024
6. Revelaciones de riesgo de crédito	2º Trimestre de 2024
7. Otros asuntos	2º Trimestre de 2024

2. 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 abordado dos cuestiones sobre este proyecto. La primera es si las revelaciones aprobadas para las empresas asociadas en la reunión de septiembre de 2023 serían aplicables tanto para las inversiones en negocios conjuntos, como para las inversiones en filiales en los estados financieros separados de la matriz cuando esta última haya elegido aplicar el método de la participación. La segunda está relacionada con cuestiones de transición a la nueva norma.

2.1.- Extensión de las modificaciones aprobadas a otras inversiones que utilizan el método de la participación

Con relación a la primera decisión, el IASB decidió **extender las modificaciones aprobadas en la revelación de las empresas asociadas cuando se utiliza el método de la participación para las inversiones en negocios conjuntos**. Respecto al caso en el que la matriz de un grupo utilice el método de la participación para contabilizar sus inversiones en filiales, dentro de los estados financieros separados, no se requiere cumplir con los requisitos de revelación exigidos por la NIIF 12, pero sí **aprueba que la matriz revele las ganancias y pérdidas que se ponen de manifiesto en las transacciones entre la matriz y la filial**. Esto se debe a que el usuario que desee conocer el rendimiento de la matriz quiera saber qué parte de este procede del reconocimiento completo de los resultados de las transacciones con la matriz al aplicar el método de la participación.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap13a-possible-improvements-to-disclosure-requirements-for-investments-in-joint-ventures-and-subsidiaries.pdf>

2.2.- Régimen transitorio

El segundo tema que se trató en la reunión fue los criterios de transición de las novedades aprobadas sobre el método de la participación.

El IASB ha considerado dos criterios para decidir cómo estructurar el régimen transitorio. Por un lado, el IASB ha valorado **si las entidades pueden haber aplicado políticas contables diversas** sobre este tema. Por otro, las **posibles interacciones de los requerimientos a recoger en el**

Borrador; por ejemplo, los requerimientos para comprar una participación adicional y el reconocimiento de impuestos diferidos surgidos por reconocer la inversión en las asociadas o la proporción de los negocios conjuntos por su valor razonable. La conclusión a la que ha llegado respecto a este proyecto es que, en términos de equilibrio de costes y beneficios, **no se puede aplicar un régimen único para todos los requerimientos propuestos.**

El IASB ha aprobado que el Borrador proponga lo siguiente en este tema:

- La aplicación retroactiva del **reconocimiento de los resultados puestos de manifiesto en sus transacciones** entre el inversor o el participante en un negocio conjunto y sus asociadas y los negocios conjuntos, respectivamente. Este criterio se justifica en que, de esta manera, se presenta una información más útil, por comparable, al usuario de los estados financieros.
- El reconocimiento y la medición de la **contraprestación contingente por el valor razonable en la fecha de la transición**, así como reconocer cualquier ajuste correspondiente al valor en libros de sus inversiones en asociadas y negocios conjuntos. La aplicación retroactiva de este criterio sería compleja y costosa e incorporaría inevitablemente un sesgo de visión retrospectiva; por ello propone que se mida en el momento en el que se produzca la transición.
- La **aplicación prospectiva del resto de requerimientos**, a partir de la fecha de transición. Entre estos se encuentran los cambios que afectan al deterioro o el reconocimiento de ganancias o pérdidas en otro resultado integral, entre otros.

El equipo técnico preparó el siguiente documento de trabajo:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap13b-transitional-provisions.pdf>

3. Proyecto Combinaciones de negocio bajo control común

Antecedentes

El Proyecto Combinaciones de negocios bajo control común fue añadido a la agenda en diciembre de 2007. En 2009, se ralentizó debido a las prioridades que tenía el IASB en aquel momento. En 2013 se retoma la agenda como un proyecto de investigación. Durante varios años, de forma regular, los avances de este proceso de investigación han estado en la mesa del IASB, hasta que se publica un Documento de discusión en noviembre de 2020, cuyo periodo de comentarios finalizó el pasado 1 de septiembre de 2021. La reunión de diciembre de 2021 es la primera que aborda los comentarios recibidos.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-bcucc-november-2020.pdf>

El objetivo de este proyecto es **reducir la diversidad en las prácticas contables, mejorar la transparencia y la información de la que disponen los usuarios de la información financiera**. Las prácticas contables que se están utilizando en la actualidad son tanto el método de adquisición (que mide los activos y pasivos a valor razonable, reconociendo si procede un fondo de comercio), como el valor contable (que mide los activos y pasivos por sus valores preexistentes). El proyecto trata de resolver si se deben utilizar ambos métodos y cuándo procede emplearlos.

Las transacciones bajo control común son **transferencias de negocios entre empresas del mismo grupo empresarial**. Al no ser transacciones en régimen de independencia entre las empresas involucradas, el método de adquisición podría no tener sentido, dado que no cambia la entidad que tiene el control último. En sentido contrario, se argumenta que, al igual que en otras combinaciones de negocio, se produce una transferencia de un negocio que tiene impacto en la entidad receptora del negocio y debería utilizarse un criterio similar al empleado en otras combinaciones de negocio. El Borrador asume que las combinaciones de negocio bajo control común pueden tener particularidades concretas que llevan a proponer soluciones específicas en función del tipo de combinación de negocios.

El Borrador **aporta criterios para la entidad receptora de la entidad transferida**. El Borrador (párrafo 1.19) no aborda la contabilización de la entidad transferente (otra empresa del grupo) que aplicará la NIIF 10, ni la entidad que mantiene el control último (cabecera del grupo) que también aplicará la NIIF 10, ni la entidad transferida que tan solo informará sobre el cambio en las partes relacionadas.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/>

En abril de 2023, el IASB decidió **estudiar la dirección futura del proyecto sobre tres posibles decisiones**: continuar el proyecto de manera similar a cómo estaba previsto desde el comienzo (opción 1); centrar las propuestas en materia de revelación (opción 2); discontinuar el proyecto completamente (opción 3). Tras un periodo de consultas, en septiembre de 2023, el IASB analizó el *feedback* recibido que básicamente le llevó a concluir entre dos alternativas: Alternativa 1 que es seguir con la opción 1 antes mencionadas. Cambiar la dirección, según una Alternativa 2, en la que habría que elegir entre limitar los cambios al campo de la revelación o discontinuar el proyecto completamente.

El análisis que ha realizado el IASB le lleva a concluir que **es preciso cambiar la dirección del proyecto** (alternativa 2, prevista en la reunión de septiembre de 2023) **y que este cambio de dirección debe materializarse como la discontinuación del proyecto**. El IASB debe explicar en un documento los temas que ha tratado, las evidencias que ha obtenido y los motivos de esta decisión.

Las razones que llevaron a cambiar la intención inicial (opción 1) son que los beneficios esperados de este proyecto iban a ser menores de los esperados al proponerse porque el tema no es importante para los usuarios, no tendría consecuencias significativas y el *feedback* recibido, procedente de distintas jurisdicciones, apunta a que el proyecto no cumpliría completamente las necesidades de los usuarios. Asimismo, el IASB ha estudiado si pudiera ser conveniente una simplificación; sin embargo, por esta vía no se aliviarían los costes y se perdería la utilidad pretendida con el proyecto. Estos motivos llevan a aprobar una nueva orientación al proyecto.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/23a-due-process-handbook-assessment.pdf>

El IASB estuvo discutiendo qué aportaría un proyecto de solo revelación (opción 2). En opinión del equipo técnico, un proyecto de solo revelación aportaría lo siguiente:

- a) Mejoraría la transparencia de las políticas contables aplicadas para reconocer y medir las combinaciones de negocio bajo control común, exigiendo su revelación de manera comparable entre entidades.
- b) Mejoraría la transparencia de las transacciones de combinaciones bajo control común, identificando de manera homogénea qué información aportar.
- c) Suministrarían otra información relevante.

El IASB considera que abordar la opción 2 requeriría menos recursos que la opción 1, pero también menores beneficios; sin que, en este escenario, los beneficios superasen a los costes. Posiblemente, una solución de solo revelación sería más interesante con una propuesta más simple.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/23b-what-a-disclosure-only-project-could-cover.pdf>

4. Estados financieros principales

Antecedentes

El Proyecto sobre Estados financieros principales se incorporó a la agenda en 2014. En 2019, tras un proceso largo de deliberaciones se emite el Borrador Presentación General e Información a Revelar, cuyo periodo de comentarios finalizó en junio de 2020.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures-sp.pdf>

Este proyecto pretende **mejorar la presentación de información, especialmente de la cuenta de resultados**. Aunque aborda pequeñas modificaciones en otros estados financieros, sus principales propuestas consisten en normalizar la presentación de resultados intermedios en la cuenta de resultados, así como homogeneizar la situación de algunas líneas que han dado lugar a prácticas diversas como, por ejemplo, los resultados que son consecuencia de participaciones a las que se les aplica el método de la participación. Asimismo, **se propone identificar tres niveles de resultados** (resultados de operaciones, resultados de actividades de inversión y resultados financiación) lo que permite una mejor interrelación con los epígrafes intermedios del estado de flujos de efectivo y con la tipología operativa o financiera de los activos y pasivos del balance de situación.

En las Notas, se debería **presentar información sobre la revelación sobre gastos e ingresos inusuales**, la información complementaria sobre las **medidas alternativas del rendimiento**.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/>

A partir de la reunión de julio de 2023, el IASB comenzó la preparación del proceso de votación. En ese proceso ha identificado algunas cuestiones menores (*sweep issues*), referidas a la clasificación de ingresos y gastos en la categoría de inversión, la agregación y desagregación de partidas. El IASB además aprobó una serie de modificaciones de redacción puntuales,

relacionadas con diversos temas como medidas de rendimiento de la Dirección, cuestiones de agregación y desagregación.

4.1.- Asuntos relacionados con los subtotales

Los temas abordados fueron los siguientes:

- a) El IASB ya había definido, en reuniones anteriores, como “activos especificados” a aquellos cuyos resultados y gastos están relacionados con la categoría de inversión. La clarificación que se propone es que **los gastos e ingresos procedentes de dichos activos especificados son los siguientes:**
 - Los ingresos o rentas generados por dichos activos especificados.
 - Los ingresos y gastos surgidos en la medición inicial y posterior de estos activos.
 - Los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición o venta de los activos especificados (costes de transacción o costes de venta).
- b) Los ingresos y gastos procedentes de **transacciones que implican solo la obtención de financiación** son los siguientes:
 - Los ingresos y gastos surgidos en la medición inicial y posterior de estos pasivos.
 - Los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición o venta de estos pasivos (costes de transacción o costes de venta).
- c) La **incorporación de ejemplos y guías de aplicación** para los activos que generan retornos que son altamente independientes de otros activos y otros que no lo hacen, facilitando de esta manera la distinción de cuáles sí son de inversión y cuáles no.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap21a-sweep-issues-related-to-subtotals-and-categories.pdf>

4.2.- Asuntos relacionados con la agregación y desagregación de partidas

Los temas aclarados fueron los siguientes:

- Los requerimientos que **determinan la estructura de un estado financiero principal dan lugar a un resumen estructurado útil**, sin necesidad de hacer una evaluación sobre este asunto.
- Una entidad **no necesita presentar separadamente una línea específica si ello no aporta un resumen estructurado que sea útil**. Esto se aplica incluso en el caso que una NIIF contenga una lista de líneas concretas o describa esas líneas como mínimos exigidos. En la votación dos de los doce miembros presentes no votaron a favor de esta propuesta.
- La eliminación de la guía de aplicación que afirma que, en general, la lista de partidas de la cuenta de resultados, si se clasifican en la categoría de explotación, **es poco probable que reduzcan la eficacia del estado financiero para presentar un resumen estructurado útil**. Un miembro no se mostró a favor de esta decisión.
- La realización de revisiones posteriores a los ejemplos de la guía de aplicación sobre la **agregación de gastos de explotación sobre la base de que sean gastos con características similares** y la desagregación de gastos de explotación con características distintas.

De las propuestas sometidas a deliberación por el equipo técnico, el IASB no se ha pronunciado sobre la clarificación propuesta, según la cual, dada la importancia de la categoría de explotación, **es probable que la entidad tenga que presentar más líneas para esta categoría que para otras categorías.**

El equipo técnico presentó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap21b-sweep-issues-related-to-aggregation-and-disaggregation-and-other-topics.pdf>

5. 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 varias cuestiones relacionadas con la Sección 15 dedicada a Negocios conjuntos y otras relacionadas con la Sección 28.

5.1.- Modificaciones relacionadas con la Sección 15. Negocios conjuntos

Las propuestas son las siguientes:

- **Alinear la definición de control en la Sección 15 con la NIIF 11**, al igual que se ha alineado el concepto de control de la Sección 9 con el de la NIIF 10; así se evitan efectos no deseados.
- **Mantener la clasificación en tres tipos de negocios conjuntos que realiza la Sección 15.** Esta es una simplificación a lo previsto en la NIIF 11 que funciona adecuadamente. Los participantes en el periodo de consulta no han identificado consecuencias no pretendidas por la falta de alineamiento.
- Alinear la Sección 25 con la NIIF 11.23 porque ello mejoraría la presentación razonable porque una parte que no tiene un control conjunto reconocerá y medirá su participación de acuerdo con la tipología de operación controlada conjuntamente o activo controlado conjuntamente previstas en la Sección 15.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap30a-proposed-amendments-to-section-15-investments-in-joint-ventures-renamed-joint-arrangements-.pdf>

5.2.- Modificaciones relacionadas con la Sección 28. Beneficios de los empleados

El IASB se ha planteado eliminar la simplificación de la Sección 28.19. El IASB ha decidido lo siguiente:

- **Mantener el párrafo 18 de la Sección 28 de la NIIF para las Pymes.**
- Clarificar que, cuando se trata de aplicar la Sección 28.19, **una Pyme mide la obligación en un plan de beneficios definido por el importe de terminación actual** (*current termination amount*). De esta manera, una Pyme asumiría que todos sus empleados finalizarían su empleo en la fecha de cierre y, consecuentemente, **no debería descontar sus obligaciones por planes de beneficios definidos.**
- **Revelar las bases** para calcular el valor de terminación actual.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap30b-simplification-in-paragraph-28.19.pdf>

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

1. 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 noviembre de 2023, el IASB discutió sobre dos temas:

- La baja de pasivos como consecuencia de transferencias electrónicas.
- Los instrumentos de capital y otro resultado integral.

1.1.- Baja de pasivos financieros como consecuencia de transferencias electrónicas

El IASB ha terminado la revisión del *feedback* recibido. Entre las decisiones se encuentran las siguientes:

- La eliminación de la referencia al término “contabilidad” en el concepto la “contabilidad de la fecha de liquidación”; por ello, se sustituye por la “fecha de liquidación” y que esta se refiere a la fecha en la que se establece o se extingue el derecho o la obligación a pagar.
- Los requerimientos de los párrafos de la NIIF 9.B.3.3.8.a y NIIF 9.B.3.3.8.b del Borrador se refieren en ambos casos a la “capacidad práctica”.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap16a-feedback-analysis-derecognition-of-financial-liabilities-through-electronic-transfer.pdf>

1.2.- Instrumento de patrimonio y otro resultado integral

El IASB ha decidido terminar las modificaciones, sujetas a las siguientes consideraciones:

- Modificar la frase introductoria de la NIIF 7.11.A para que se aplique a cada tipo de inversión de patrimonio. Este párrafo se refiere a la información que debe revelar la entidad por las inversiones que va a medir a valor razonable con diferencias en otro resultado integral.
- Incluir en la NIIF 7.11.B un requerimiento de revelación similar al de la NIIF 7.11.A.e); esto es, uno en el que revele la transferencia de ganancias o pérdidas acumuladas dentro de patrimonio durante el periodo, para el caso de inversiones de patrimonio transferidas en el periodo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap16b-feedback-analysis-equity-instruments-and-other-comprehensive-income.pdf>

2. 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 caja de salida por el valor del dinero en el tiempo.

Tras el análisis realizado por el equipo técnico, las discusiones previas y el *feedback* recibido de los *stakeholders*, el IASB decidió lo siguiente:

- Desarrollar propuestas para **modificar la NIC 37 que especifiquen, de manera más precisa, las bases sobre la cuales una entidad determina la tasa de descuento** que emplea para medir una provisión.
- Proponer que una entidad emplee **tasas de descuento que reflejen el valor del dinero en el tiempo**, lo que se representa por una tasa libre de riesgo, y sin ajustes por el riesgo de incumplimiento de la entidad.

En futuras reuniones, el IASB deberá aprobar guías de aplicación, propuestas de modificación, así como requerimientos de revelación.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap22-provisions-targeted-improvements-discount-rates.pdf>

3. Iniciativa de revelación. Filiales sin presentación de información a los mercados: Revelaciones

Antecedentes

Este proyecto pretende permitir a una filial a aplicar unos requisitos de revelación simplificados, siempre que la matriz formule sus estados financieros consolidados conforme a las NIIF y además se den cita dos circunstancias:

- 1.- No tengan obligación de rendir cuentas al público; lo cual tiene lugar cuando sus títulos cotizan en un mercado oficial o cuando gestionan activos en calidad fiduciaria.
- 2.- La matriz, al presentar sus estados financieros consolidados bajo NIIF, cumpla con todos los requisitos de revelación.

Este proyecto también aborda cómo definir esos criterios simplificados y la conexión con la NIIF para las Pymes. Así, cuando **NO** existan diferencias en los criterios de reconocimiento y medición entre las NIIF completas y la NIIF para las Pymes, el ejercicio de simplificación realizada en esta última norma deberían ser los criterios simplificados de revelación. Sin embargo, cuando sean **distintos los criterios de reconocimiento y medición** entre ambas normas, se deben formular unos criterios simplificados. En este ejercicio puede servir de referencia los criterios utilizados por la NIIF para la Pymes para elaborar su propuesta simplificada.

Los principios de revelación de la NIIF para las Pymes son:

- 1.- Revelar los flujos de efectivo, obligaciones, compromisos y contingencias.
- 2.- Incertidumbre sobre la medición.
- 3.- Desagregación de importes.
- 4.- Políticas contables.

5.- Liquidez y solvencia.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/subsidiaries-smes/>

En esta reunión, el IASB ha decidido que se **va a emitir un Borrador de puesta al día de esta Norma**. El Borrador saldrá inmediatamente después de la emisión de la nueva Norma con la finalidad de recoger cómo se reducirían las revelaciones correspondientes a modificaciones normativas que se han producido desde la emisión del Borrador de esta norma en febrero de 2021 y la fecha en la que se aprueba en 2023. Este borrador se aprobará en el primer semestre de 2024.

A partir de aquí, con cada nueva norma o modificación se incorporarán los requisitos reducidos para las empresas que constituyen el target de esta norma de revelación simplificada.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/iasb/ap32-subsiaries-catchup-nov23.pdf>

II. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD

El 28 y 29 de noviembre se ha reunido el Comité de Interpretaciones de las NIIF con una amplia agenda de temas a tratar. Estos son los siguientes:

1. Consulta: Compromisos relacionados con el clima.
2. Solicitud de información en un proyecto del IASB: Incertidumbres relacionadas con los riesgos climáticos.
3. Consulta: Información a revelar en segmentos de actividad.
4. Consulta. Análisis del *feedback* recibido a una Decisión Tentativa de Agenda: Fusiones entre una matriz y su filial en los estados financieros individuales.
5. Solicitud de información en un proyecto del IASB: Provisiones. Revisión limitada.
6. Solicitud de información en un proyecto del IASB: Acuerdos de Compra de Energía.

1. Compromisos relacionados con el clima

El Comité recibió una consulta sobre **cómo se aplica la NIC 37 a los compromisos relacionados con el clima.**

La consulta se refiere a los compromisos de emisiones de gases efecto neto cero. Con ellas, una entidad acepta la responsabilidad de reducir las emisiones de carbono. Algunos ejemplos son los siguientes:

- 1.- Compromisos de situación final: Por ejemplo, “neto cero”, “emisión de carbono neutral”, “emisión de carbono negativo” (incluso teniendo las emisiones realizadas en el pasado) a una fecha determinada, por ejemplo, 2050. Estos compromisos de situación final se podrían alinear con el imperativo general de alcanzar un límite de elevación de la temperatura global de los 1,5 grados Celsius.
- 2.- Compromisos intermedios. Por ejemplo, reducir las emisiones de carbono al 50%, por ejemplo, a una fecha como 2030.
- 3.- Compromisos con acciones concretas que conducen, de manera secundaria, a una reducción de las emisiones. Por ejemplo, la limitación en el uso de plásticos.
- 4.- Planes de transición en el sector de gas y petróleo. Por ejemplo, la renovación de fuentes de energía fósiles por energías renovables, como cuando se redirigen las centrales petroquímicas a producir productos químicos con materias primas procedentes de fuentes renovables.

Los consultantes preguntan lo siguiente:

- 1.- ¿Son estos compromisos una obligación constructiva?
- 2.- ¿Requiere la NIC 37 que se reconozca esta obligación como una provisión?
- 3.- ¿Pueden los requerimientos sobre los costes de rehabilitación medioambiental ser una referencia para las inversiones necesarias en conseguir el efecto neto de emisiones de carbono cero? De ser la respuesta afirmativa, los desembolsos futuros serían considerados como activos en lugar de gasto al reconocerse la provisión.

El caso concreto:

Compromiso de transición de efecto neto cero.

En diciembre de 2020, la entidad, fabricante de productos para el hogar, asume públicamente un compromiso:

- *Reducir sus emisiones de gases efectos invernadero en el menos un 60% para el 20X9 y*
- *Compensar sus emisiones residuales en 20X9 con la adquisición de créditos de carbono y retirarlos del mercado.*

Con esta declaración, la entidad publica un plan detallado de cómo modificará gradualmente sus métodos productivos entre 20X1 y 20X9 para conseguir el 60% de reducción en emisiones en 20X9. Las modificaciones implicarán invertir en procesos de energía eficientes, comprando energía de fuentes renovables y reemplazando los actuales ingredientes cuyo origen es el petróleo y los materiales de embalaje con alternativas de bajas emisiones de carbono. Los directivos están confiados que la entidad pueda hacer estas modificaciones y continuar vendiendo sus productos con beneficio.

La solución que propone el equipo técnico a las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1.- La calificación de la obligación derivada del compromiso como constructiva **va a depender de los hechos y circunstancias que rodeen a la declaración realizada por la entidad** y a las expectativas que haya generado en el público en general. Expectativas tanto sobre la reducción de emisiones futuras, como expectativas en cuanto a la compensación de las emisiones residuales con la adquisición de derechos de emisión de carbono que serían retirados del mercado. De los hechos indicados en el caso, se puede entender que sí existe una obligación constructiva.

2.- **El reconocimiento de la obligación constructiva como pasivo exige que el hecho que obliga sea pasado y que exista una medición fiable.** En opinión del equipo técnico, la declaración no es el hecho pasado que obliga, sino la emisión de gases que deben ser compensados o las actuaciones futuras tendentes a la eliminación de estas emisiones. La NIC 37 prevé que la provisión no podría recoger costes futuros de la entidad (párrafo 18) ni tampoco se puede considerar un pasivo una obligación que existe con independencia de las acciones futuras bajo el control de la entidad (párrafo 19). Por ambos motivos, los costes en los que incurrirá para reducir las emisiones a partir de 20X9 son futuros y estos costes no existen independientemente de las acciones futuras de la entidad. Por otra parte, será **cuando la entidad emita gases que necesita compensar con créditos de carbono cuando surge la obligación constructiva y el pasivo.**

El segundo criterio que se debe cumplir para reconocer es que exista una medición fiable. Según el equipo técnico, la entidad puede obtener una estimación fiable del importe a satisfacer.

En conclusión, **ninguno de los dos hechos descritos en la consulta constituye un pasivo, porque no son obligaciones actuales.**

3.- En resumen, la entidad reconoce los esfuerzos para reducir las emisiones de gases conforme se realizan dichos gastos. Por otra parte, **el compromiso de compensación de las emisiones residuales es un pasivo, como obligación constructiva, en el momento en el que se produzcan las emisiones a partir de 20X9.** Al principio, en 20X0, no es preciso recoger ningún pasivo en el balance de situación.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap02-climate-related-commitments-initial-consideration-ias-37.pdf>

2. Incertidumbres relacionadas con el clima

El IASB ha decidido consultar al Comité de Interpretaciones cómo se debe considerar la incertidumbre derivada de riesgos climáticos al medir el valor en uso en un test de deterioro, que requiere la NIC 36, en el que el contexto presente una alta variabilidad en los flujos de efectivo futuros. El objetivo del IASB es aportar información sobre este tema al Comité y obtener inputs sobre la cuestión.

La consulta es: ***Según su experiencia, ¿cómo las entidades reflejan el potencial de una alta variabilidad en los flujos de caja futuros en un periodo de tiempo amplio cuando se calcula el valor en uso de un activo?***

La información aportada al Comité fue, en esencia, la siguiente:

- La NIC 36.33.a) predica que la entidad calcule el valor en uso sobre premisas razonables y soportables que representan la mejor estimación de los directivos sobre el rango de condiciones económicas que existirán en el periodo de vida útil del activo. La NIC 36.33.b) requiere que las estimaciones tomen como base las previsiones y presupuestos más cercanos que haya aprobado la Dirección. Estos abarcarán como máximo un periodo de 5 años.
- La NIC 35.35 indica que se pueden formular previsiones o presupuestos para periodos superiores a 5 años si tiene confianza en que las previsiones son fiables y puede demostrar su capacidad para realizar este tipo de estimaciones de largo plazo de forma fiable.
- La NIC 36.36 apunta que la extrapolación de las previsiones de flujos de caja a la vida útil del activo requiere incorporar tasas de crecimiento de los flujos de caja para el periodo posterior al denominado periodo de proyección o discreto.
- La NIC 36.38 indica que la entidad considerará las premisas que está asumiendo representan la mejor estimación de las condiciones económicas que existirán en el futuro, hasta la finalización de la vida útil del activo.

Los riesgos climáticos se extienden en el largo plazo y pueden dar lugar a flujos de caja altamente variables. El equipo técnico considera que se pueden producir los siguientes problemas:

- Falta de cumplimiento debido a un error en la comprensión de los requerimientos.
- Limitaciones de los requerimientos. Algunos *stakeholders* entienden que existe un límite en la proyección a cinco años y que, a partir de ahí, se debe estimar un valor residual. Otros no se ven limitados por este límite como prevé la NIC 36.35.
- Requerimientos insuficientemente claros. En ocasiones las entidades no consideran que las previsiones deben representar la mejor estimación y no el escenario más probable o un escenario mínimo o máximo de flujos de efectivo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap03-climate-related-uncertainties-ias-36.pdf>

3. Información sobre segmentos de operaciones

El Comité recibió una consulta sobre cómo se aplica la NIIF 8 sobre segmentos de actividad. Se formulan tres preguntas:

Pregunta 1. Si a una entidad se le requiere que revele los importes especificados en el párrafo 23 a.i) de la NIIF 8 para cada uno de los segmentos cuando el *Chief Operating Decision Maker* (CODM) no revisa dicha información de manera separada.

Pregunta 2. Si una entidad se le requiere que revele las cantidades especificadas en el párrafo 23.f) de la NIIF 8 para cada segmento si la entidad presenta o revela esas cifras concretas al aplicar otros requerimientos de las NIIF, distintos de la NIC 1.97.

Pregunta 3. ¿cómo una entidad identifica las “partidas significativas” recogidas en la NIIF 8.23.f). En concreto, en los siguientes casos:

- a) ¿Son partidas significativas solo aquellas que los son sobre bases cualitativas?
- b) ¿Incluyen las partidas significativas importes que son una agregación de partidas cuantitativamente inmateriales de manera individual?
- c) ¿Es la medición de materialidad abordada a nivel de la cuenta de resultados en su conjunto o solo del segmento?

El Comité de Interpretaciones que hay dos cuestiones sobre las que dar respuesta:

- El requerimiento de la NIIF 8.23 sobre las cantidades específicas de la cuenta de resultados que revisa el CDOM.
- El significado de gastos e ingresos significativos en el contexto de la NIC 1.97 y la NIIF 8.23.

Sobre el primer punto, el Comité de Interpretaciones considera que **se debe revelar la información específica de la cuenta de resultados que revisa el CDOM, aunque esta no se revise de forma separada** porque el requerimiento de la NIIF 8.23 se refiere a que el COM revise la cuenta de resultados del segmento, no la partida especificada.

Sobre el segundo punto, el Comité de Interpretaciones concluye que **la entidad ha de evaluar la materialidad en el conjunto de los estados financieros al aplicar el párrafo de la NIC 1.7**. Asimismo, debe considerar los requerimientos de la NIC 1. 29-31 al considerar cómo agregar o desagregar información. La entidad también ha de considerar los factores cualitativos y cuantitativos al evaluar la materialidad de la información. Finalmente, la entidad no ha de omitir información significativa tal y como establece la NIC 1.97.

El Comité considera que las NIIF permiten alcanzar estas conclusiones sin necesidad de promover ningún proyecto normativo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap04-ifrs-8-rev-and-exp-for-reportable-segments.pdf>

4. Fusiones entre una matriz y su filial en los estados financieros individuales

El Comité analizó el *feedback* recibido a la consulta de su decisión tentativa de agenda, emitida en junio de 2023. **La propuesta del equipo técnico es finalizar la Decisión de Agenda,**

incorporando algunas modificaciones en la decisión tentativa. A continuación, se elevará al IASB para que indique si presenta algún tipo de objeción.

Decisión de Agenda propuesta:

Fusión entre la Matriz y su filial en los estados financieros individuales (NIC 27. Estados financieros individuales o separados)

El Comité recibió una solicitud acerca de cómo una matriz prepara sus estados financieros individuales, aplicando la NIC 27, para contabilizar una fusión con su filial.

Descripción de los hechos

En la descripción de los hechos descrita en la consulta:

- (a) Una matriz prepara estados financieros individuales aplicando la NIC 27 y reconoce una inversión en una filial aplicando la NIC 27.10.*
- (b) La filial contiene un negocio (tal y como se describe la NIIF 3 de Combinaciones de negocios) y*
- (c) La matriz se fusiona con la filial, lo que da como resultado que el negocio de la filial forme parte de la matriz (transacción de fusión).*

En la consulta se preguntaba cómo debía contabilizar la matriz la operación de fusión en sus estados financieros individuales. En particular, en la consulta se preguntaba si, en el contexto de los estados financieros individuales de la matriz, la operación de fusión:

- (a) constituye una combinación de negocios tal como se define en la NIIF 3 y, en consecuencia, si una entidad debe aplicar el método de adquisición (y los requerimientos relacionados) en la NIIF 3; o*
- b) la fusión no debe contabilizarse como una combinación de negocios. Aplicando este punto de vista, la matriz -en sus estados financieros individuales- reconoce los activos y pasivos de la filial a los importes en libros anteriores.*

Hallazgos

La evidencia reunida por el Comité indica poca o ninguna diversidad en la contabilidad que determine si se debe aplicar el método de adquisición (y los requisitos relacionados) de la NIIF 3 a la transacción de fusión descrita en la consulta. Al contabilizar la operación de fusión descrita en la consulta en sus estados financieros separados, las matrices generalmente no aplican el método de adquisición (y los requisitos relacionados) de la NIIF 3.

Conclusión

Sobre la base de sus hallazgos, el Comité llegó a la conclusión de que el asunto descrito en la consulta no tiene un efecto generalizado. En consecuencia, el Comité decidió no añadir al plan de trabajo un proyecto normativo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap05-merger-in-separate-fs-of-parent.pdf>

5. Provisiones. Revisión limitada

El IASB ha decidido consultar al Comité de Interpretaciones sobre el criterio de reconocimiento de provisiones en el marco del proyecto de revisión limitada. En esta sesión, el IASB deseaba tener inputs por parte del Comité sobre si es preciso incorporar modificaciones a la normativa o a los ejemplos ilustrativos. en materia de reconocimiento de una obligación actual en el marco de la NIC 37. Asimismo, también se quiere analizar **si es preciso añadir criterios especificando cuándo una entidad tiene una obligación actual por costes a pagar si un parámetro de su actividad excede un límite determinado** (por ejemplo, emisiones de carbón o sus ingresos).

El personal técnico del Comité ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap06-provisions-present-obligation-recognition-criterion.pdf>

Con referencia a las posibles **modificaciones en los requerimientos o en los ejemplos ilustrativos que definen una obligación actual en la NIC 37**, el equipo técnico ha identificado los siguientes:

- Actualizaciones a la definición de pasivo y a la forma de referirse al criterio de obligación actual.
- Cambios a algunos requerimientos sobre el criterio de reconocimiento de obligación actual.
- Clarificación de otros requerimientos que soportan el criterio de reconocimiento de obligación actual.
- Mejora en las explicaciones y argumentos.
- Incorporación de Interpretaciones del IFRIC y de Decisiones de Agenda del Comité de Interpretaciones.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap06a-provisions-present-obligation-recognition-criterion.pdf>

Anexo A. Modificaciones sugeridas a la NIC 37

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap06a-appendix-a-drafting-suggestions-for-ias-37.pdf>

Anexo B. Modificaciones sugeridas a los ejemplos ilustrativos de la NIC 37

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap06a-appendix-b-drafting-suggestions-for-illustrative-examples.pdf>

6. Acuerdos de compra de energía

El IASB ha decidido consultar al Comité de Interpretaciones sobre el 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 resumen de los principales hallazgos es el siguiente:

- Los acuerdos de compra de energía, PPAs (*Power Purchase Agreements*) están bastante extendidos, en distintos sectores, empresas de diferentes tamaños y en múltiples regiones del mundo.

- Los términos y condiciones más frecuentes varían con respecto a los siguientes aspectos:
 - Duración del contrato: de 10 a 30 años.
 - Fijación del precio: En muchos es precio fijo, sin ajustes.
 - Cantidad: Se puede determinar. Variable sobre la base de la cantidad producida y puede incluir techos (caps) o suelos (floors).
 - Certificados de Energía Renovable. La mayoría de los PPAs incorporan estos certificados que posteriormente pueden ser intercambiados de manera independiente a la electricidad.

Las estrategias de negocio y la gestión del riesgo varían entre productores y consumidores.

- **Productores:**
 - Los productores buscan una corriente de ingresos asegurada que retribuya a sus inversiones en plantas de energía renovable.
 - El precio fijo refleja habitualmente la inversión requerida. El coste variable a lo largo de la operación de la planta es menos significativo. A diferencia de los precios de electricidad generada de *commodities* basadas en el consumo (como el gas o el petróleo), el cual fluctúa con los precios de mercados de los subyacentes a las *commodities*, el precio para generar energía no está vinculado a las *commodities*.
 - El riesgo derivado de las condiciones climáticas se traslada a los consumidores.
- **Consumidores:**
 - Los consumidores buscan asegurar el suministro energético y reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero (riesgo de suministro). Asimismo, también pretenden fijar sus costes energéticos (riesgo de precio).
 - En este tipo de contratos podrían producirse asimetrías entre cuándo la energía se entrega y cuando se necesita, así como dónde la energía es necesaria y dónde se está produciendo.
 - Aunque los precios están fijados en el largo plazo, el riesgo de que los precios de la energía caigan por debajo del importe contratado se percibe como un coste de oportunidad. El coste de la electricidad, el cual se incluye en los costes de producción, que no se monitoriza separadamente para determinar si el contrato es oneroso.

La investigación realizada por el IASB ha aportado las siguientes evidencias:

- **No existe consenso** sobre el mejor enfoque a adoptar.
- Respecto al alcance, consideran que **restringir el alcance del proyecto** sobre la base de las **características de los acuerdos** puede conducir a una **regulación basada en principios**.
- Algunos participantes en la consulta propusieron basarse en la **valoración de uso propio de la energía para reflejar las intenciones de la Dirección** cuando suscribe un acuerdo o requiere un test de modelo de negocio (esto solo desarrolla una solución para los PPAs físicos).
- Algunos participantes dijeron que la **solución debiera ser similar para los PPAs físicos y virtuales** porque la finalidad de los contratos es la misma y, en ocasiones, la estructura del mercado no permite otra opción (en su opinión, esto solo es posible introduciendo una excepción en la NIIF 9 en la definición de derivado o de la NIIF 9 en su conjunto).

Las características propuestas de las partidas subyacentes no financieras en los PPAs, y que podrían ser utilizadas para definir el alcance de una norma con alcance limitado, se refieren a la naturaleza no financiera y a la estructura del mercado:

- Ni el vendedor ni el comprador **controla el momento y el volumen de la energía producida**. La producción podría ser esporádica e impredecibles en periodos prolongados de tiempo.
- Las **expectativas de uso o venta pueden ser previstas fiablemente a lo largo del tiempo** que es más corto que el periodo contractual pero no lo es en los puntos concretos cuando la energía es entregada.
- Si la electricidad se produce y el comprador es incapaz de usar el volumen suministrado, **se le fuerza a vender los volúmenes no utilizados al precio de mercado** (sin control sobre el momento o los precios de venta, los cuales podrían ser desfavorables).

Las propuestas son las siguientes:

- Modificar los **requerimientos de uso propio** de la NIIF 9.
Incluir guías de cómo valorar los criterios de uso propio, recogidos en la NIIF 9.2.4, para partidas no financieras con las características antes mencionadas. Por ejemplo, la valoración podría considerar: la finalidad y las razones para firmar un contrato; los cambios en las expectativas iniciales sobre la frecuencia y el volumen de las transacciones con el mercado; la evidencia del uso actual y el esperado; indicaciones de las ventas con la intención de obtener beneficios.
- Modificar los requerimientos de **coberturas contables** de la NIIF 9.
Incluir guías sobre cómo valorar el requerimiento para una transacción prevista, que sea altamente probable para activos no financieros con las características antes descritas. Esto permitirá que un PPA virtual sea designado como un instrumento de cobertura. La valoración de altamente probable comparte similitudes con la valoración de uso propio.
- Elaborar una **excepción para los PPAs** que los excluya de la definición de derivados y/o del alcance de la NIIF 9.

El personal técnico del Comité ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/ifric/ap07-power-purchase-agreements.pdf>

III. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD

En su reunión del 15 y 16 de noviembre, el ISSB trató sobre la agenda del ISSB y sobre la taxonomía de las normas.

Em relación a la agenda, el ISSB ha analizado el *feedback* recibido a su consulta sobre la agenda del ISSB. Las principales conclusiones son las siguientes, según el equipo de trabajo:

- Apoyo general a las propuestas incorporadas a la Petición de Información (*Request of Information*). Lo que se percibió como más importante fue el apoyo a la aplicación de las NIIF S1 y S2, la cual consideran esencial para conseguir la misión del ISSB de formular una referencia global en materia de revelación sobre asuntos relacionados con la sostenibilidad.
- Sobre el resto de las propuestas, la opinión fue diversa, si bien muchos reconocieron la naturaleza interrelacionada de las actividades y la importancia para conseguir la referencia global.
- Muchos de los participantes comentaron la importancia de la interoperabilidad con las normas de otras jurisdicciones.
- Algunos participantes pidieron al ISSB que definieran de una manera más clara una visión a largo plazo sobre el futuro de las normas del ISSB.

El equipo técnico preparó el siguiente documento de revisión general:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/issb/ap2-feedback-summary-cover-paper-and-overview.pdf>

- Los participantes mostraron un acuerdo general con los criterios para priorizar los temas que se deben incorporar a la agenda. Las discrepancias que se formularon tuvieron que ver con añadir otros criterios como son la interoperabilidad con otros marcos normativos, la doble materialidad o materialidad de impacto, la aplicación global de las NIIF-S o la conectividad con las NIIF.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/issb/ap2b-feedback-summary-criteria-for-assessing-sustainability-reporting-matters-that-could-be-added-to-issb-s-work-plan.pdf>

En cuanto a los proyectos propuestos sobre riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad, los participantes indicaron lo siguiente:

- Los participantes estuvieron de acuerdo con la propuesta de la Petición de Información, relacionados con Biodiversidad, ecosistemas y servicios de ecosistemas; derechos humanos y capital humano.
- Los participantes indicaron que debieran abordarse estos temas de manera holística y no como subtemas.
- La antoría consideraba que los riesgos y oportunidades de sostenibilidad son sustancialmente distintos entre sectores de actividad y localizaciones, por lo que estos vectores deben ser considerados en las normas.
- La mayoría consideraban que el ISSB debería basarse en el trabajo de otras organizaciones para avanzar más rápidamente.

El equipo técnico presentó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/november/issb/ap2d-feedback-summary-proposed-projects-on-sustainability-related-risks-and-opportunities.pdf>

IV. OTROS TEMAS

En noviembre, el IASB ha publicado su Borrador titulado Instrumentos financieros con características de patrimonio. Modificaciones propuestas en la NIC 32, NIIF 7 y NIC 1. Asimismo, ha tenido lugar el Foro de Investigación de 2023.

1.- Borrador. Instrumentos financieros con características de patrimonio

El Borrador es un documento que surge tras varios años de trabajo. El último documento sometido a consulta pública y cuyo *feedback* ha soportado los debates que han conducido a este Borrador, se emitió en 2018 con el mismo título de este Borrador. La fecha límite para realizar comentarios a este Borrador es el 29 de marzo de 2024.

El objetivo del proyecto era realizar una reforma de la NIC 32. *Instrumentos Financieros: Presentación*. Esta norma ha funcionado muy bien para clasificar una gran cantidad de instrumentos financieros; sin embargo, debido a la gran innovación financiera, la norma requería algunos ajustes para clasificar los instrumentos financieros complejos como instrumentos de pasivo o de patrimonio. El hecho de haber funcionado bien disuadió al IASB de emprender una reforma de gran profundidad.

Asimismo, la NIC 32 no siempre presentó un argumento conceptual sólido para sus clasificaciones. El riesgo derivado de estos problemas, reconocidos por el IASB, era la existencia de una potencial práctica divergente que impidiese a los usuarios valorar correctamente la situación financiera y los resultados de las entidades. La estrategia del IASB ha sido incorporar esos razonamientos conceptuales para aclarar la racionalidad en la clasificación.

Las **propuestas incluidas en este Borrador** son las siguientes:

- 1.- Clarificar cuáles son los principios de clasificación subyacentes de la NIC 32 que ayudan a distinguir entre pasivo financiero y patrimonio.
- 2.- Revelaciones que ayuden a explicar las complejidades que rodean a los instrumentos que contienen componentes de patrimonio y de pasivo financiero.
- 3.- Criterios de presentación obligatorios sobre los importes de resultado u otro resultado integral correspondientes a accionistas ordinarios y los atribuibles a otros tenedores de instrumentos de patrimonio

Los principales cambios que se introducen para clarificar los requerimientos de la **NIC 32** son los siguientes:

- 1.- El efecto de las regulaciones y legislación en la clasificación de los instrumentos.
- 2.- La condición “fijo por fijo” que se recoge en la NIC 32.16.bii) para clasificar un derivado que se va a cancelar o se puede cancelar con instrumento de patrimonio propios.
- 3.- Los incluidos en la NIC 32.23 sobre los instrumentos financieros que contienen una obligación para el emisor de comprar sus propios instrumentos de patrimonio.
- 4.- Los incluidos para clasificar los instrumentos con cláusulas de cancelación contingente.

5.- El efecto de la discreción del accionista en la clasificación de los instrumentos de patrimonio.

6.- Las circunstancias para que se produzca la reclasificación del instrumento o de un componente de pasivo a patrimonio o viceversa.

En la NIIF 7, el Borrador incluye las siguientes propuestas:

1.- La prioridad y naturaleza de las reclamaciones contra la entidad surgidas de pasivos financieros e instrumentos de patrimonio que están dentro del alcance de la NIC 32.

2.- Los términos y condiciones de los instrumentos que se encuentran en el alcance de la NIC 32.

3.- Los instrumentos compuestos.

4.- La dilución potencial de las acciones ordinarias.

5.- Las reclasificaciones de instrumentos de pasivo a patrimonio y viceversa.

6.- Los instrumentos que contienen la obligación de comprar instrumentos de patrimonio de la propia entidad.

7.- Los pasivos financieros que contienen cláusulas que retribuirán en función del rendimiento de la entidad o del cambio en sus activos netos.

Respecto a la NIC 1, el Borrador exige presentar información adicional sobre los importes atribuibles a los accionistas ordinarios. Estas modificaciones afectarían al balance de situación, la cuenta de resultados y el estado de cambios en el patrimonio.

Los documentos que se han preparado con este Borrador (Propuesta de norma, bases de conclusiones y ejemplos ilustrativos) se pueden descargar en el siguiente enlace:

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

2.- Foro de investigación de 2023

El IASB se ha reunido con la comunidad científica. En esta ocasión, en colaboración con la *European Accounting Association* y sus dos revistas: *European Accounting Review* y *Accounting in Europe* en el IESEG (París). En este seminario ha participado como presidente de una de las mesas la profesora Araceli Mora.

En este espacio se han discutido investigaciones académicas con relevancia para la emisión de normas contables. Los temas tratados fueron los siguientes:

- Contabilización de los costes de software.
- Fondo de comercio.
- Contabilización de los créditos de carbono.
- Visión de las compañías y los inversores sobre los activos intangibles.
- Consecuencias económicas de la distribución del precio de compra.
- Incentivos fiscales frente a los de capital al escoger normas contables.

Las presentaciones y los audios de las ponencias y las contraponencias pueden ser visitados en este enlace:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/events/2023/november/iasb-research-forum-2023/>

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.