

Análisis ejecutivo

Novedades en Abril 2024

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

Actualidad Contable
Para Socios de AECA

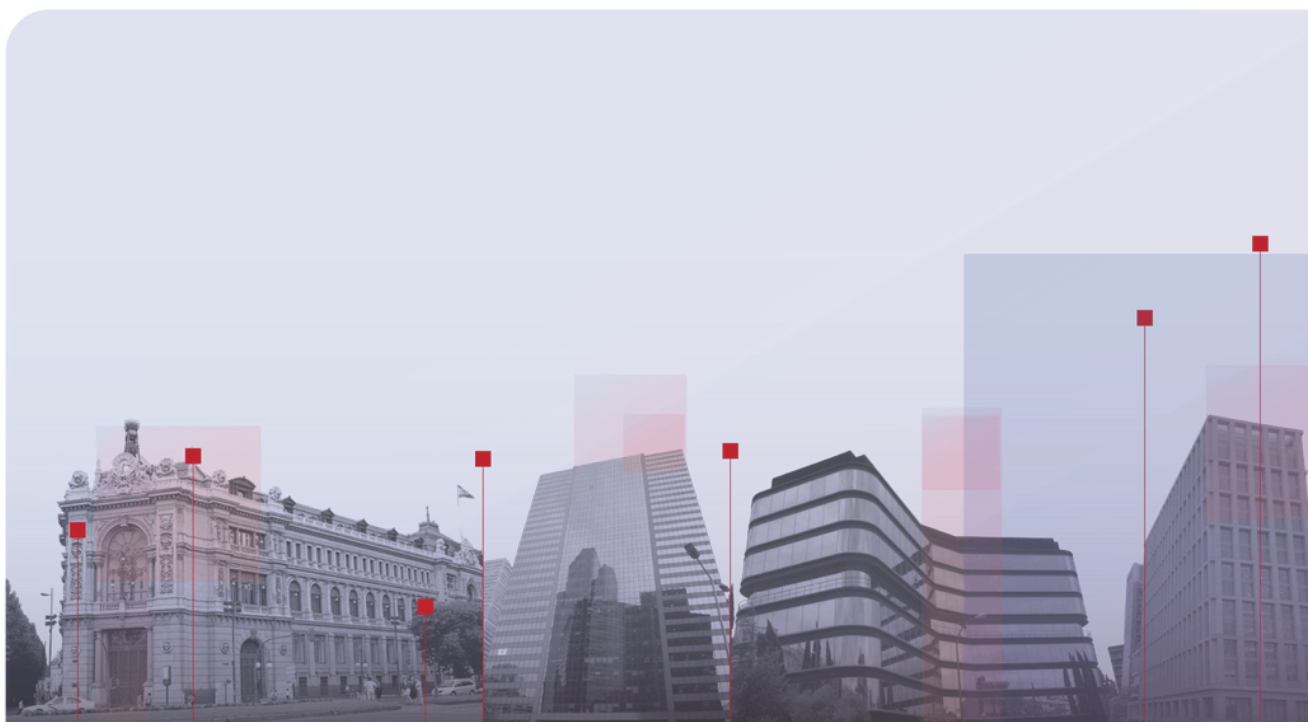
Newsletter

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 abril

*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 del ISSB en abril 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:

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Deterioro

- a) Se han tratado tres temas: los **compromisos de préstamo y garantías financieras**; los **créditos que se compran o se origina con deterioro**; y la **interacción de esta sección de la NIIF 9 con otras normas contables**. Pág. 3-6

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15

- b) El IASB ha analizado la **interrelación de la NIIF 15 con otras normas** (NIIF 3, NIIF 9, NIIF 10, NIIF 11, NIIF 16 y CINIIF 12), así como la **contraprestación por pagar a un cliente y la existencia de un componente financiero significativo**. Pág. 6-11

Proyecto de Activos y Pasivos por actividades reguladas

- c) El IASB ha analizado tres cuestiones: **el tipo de interés mínimo** a aplicar en el descuento de flujos de caja; **la interacción con la NIIF 17** y **las modificaciones a la NIIF 3 y a la NIIF 5**. Pág. 11-14

Proyecto de provisiones. Mejoras limitadas

- d) El IASB ha analizado varios temas: **la definición de pasivo** en el caso de las provisiones (NIC 37); las provisiones que dependen de **la superación de un cierto nivel de actividad**; **las tasas de descuento y la revelación de información** sobre ellas. Pág. 14-17

Proyecto de Incertidumbres relacionadas con el clima

- e) El IASB ha aprobado **la elaboración de una colección de ejemplos sobre incertidumbres relacionadas con el clima a incluir en las distintas normas contables**. Por ello, el IASB ha decidido publicar un Borrador, que contará con 120 días de periodo de comentario. Pág. 18-19

Proyecto de Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

- f) El IASB ha aprobado provisionalmente tres temas: los **requisitos de divulgación en los ingresos de contratos con clientes**; **las mediciones a valor razonable**; y **las garantías intragrupo**. Pág. 19-21

Proyecto de Intangibles

- g) El IASB ha analizado una información inicial sobre **las carencias en materia de información sobre intangibles**. Tras este análisis, ha estudiado **diversos enfoques para afrontar la reforma normativa**, pero sin decantarse por ninguno en esta reunión. *Pág. 21-25*

Proyecto de Norma de Filiales (Actualización)

- h) El IASB ha acordado que **la fecha de entrada en vigor y el régimen transitorio** de la Norma de actualización de la NIIF 19, conocida como Norma de filiales, coincida con la de dicha norma. Asimismo, ha tomado **la decisión de publicar un Borrador** con estas mejoras a aprobar. *Pág. 25-26*

Mantenimiento y aplicación consistente de las NIIF

- i) El IASB ha dado **su conformidad a las dos decisiones tentativas de agenda tratadas en la reunión de marzo del CINIIF**, sobre compromisos relacionados con el clima y el Pagos contingentes a la continuidad del empleo durante los períodos de traspaso (NIIF 3). *Págs. 27-29*

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB)

- j) El ISSB decidió incorporar a su agenda los siguientes proyectos de investigación: Sobre riesgos y oportunidades vinculados a la **biodiversidad, ecosistemas y servicios a ecosistemas** y sobre los riesgos y oportunidades vinculados al **capital humano**. *Pág. 30*

Nueva normativa contable

- k) El IASB ha publicado la **NIIF 18. Presentación y revelación de estados financiero**. *Pág. 31.*

Discontinuación del Proyecto de combinaciones de negocio bajo control común

- l) El IASB **ha discontinuado el Proyecto sobre combinaciones de negocio bajo control común**. *Págs. 32.*

I. IASB

El IASB se ha reunido del 22 al 25 de abril. La reunión avanzó sobre los siguientes proyectos:

- a) Proyectos sobre instrumentos financieros
- b) Normativas sobre ingresos (NIIF 15 y actividades reguladas).
- c) Incertidumbres y provisiones.
- d) NIIF para las Pymes.
- e) Otros temas (intangibles y Actualización de la NIIF de Filiales)
- f) Cuestiones de aplicación consistente.

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

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb/2024/iasb-update-april-2024/#2>

Durante el mes de abril se ha emitido la NIIF 18. Presentación y divulgación en los estados financieros.

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/04/new-ifrs-accounting-standard-will-aid-investor-analysis-of-companies-financial-performance/>

Asimismo, en este mes se ha publicado el documento de resumen del Proyecto de Combinaciones de negocio bajo control común. Se puede encontrar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/04/iasb-concludes-bcucc-project/>

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/>

En la reunión se han tratado tres temas: los compromisos de préstamo y garantías financieras; los créditos que se compran o se origina con deterioro; y la interacción de esta sección de la NIIF 9 con otras normas contables.

1.1.- Compromisos de préstamo y garantías financieras

El IASB ha analizado ambas figuras:

1.1.1.- Compromisos de préstamo

Un compromiso de préstamo es la promesa de facilitar financiación en unas condiciones preestablecidas. **Este tipo de acuerdos queda fuera del alcance de la NIIF 9, aunque debe ser sometido a un análisis de deterioro de crédito**, tal y como prevé la NIIF 9.2.1.g).

Una cuestión que se ha planteado es la inexistencia de una definición de compromiso de préstamo en las normas contables, lo que dificulta determinar qué preceptos les resultarían de aplicación en algunos casos, como pueden ser los compromisos de emisión de un instrumento compuesto (por ejemplo, un bono convertible). **La duda es si encajarían en el concepto de compromiso de préstamo o en la de derivados.**

Por otra parte, las pérdidas de crédito se analizan en el plazo del instrumento; sin embargo, ante créditos que se renuevan (como descubiertos o tarjetas de crédito), **la NIIF 9.5.5.20 prevé que el horizonte temporal sea aquel en el que está expuesta la entidad al riesgo de crédito, con independencia de cuál sea el plazo contractual, que suele ser muy corto y se corresponde con el periodo de preaviso.** La NIIF 9B.5.5.39 establece unas guías que ayuden a aplicar el principio anterior y es, al interpretar el apartado c), que prevé que la NIIF 9.5.5.20 se aplique a instrumentos que se gestionan sobre una base colectiva, donde surge la confusión sobre si los compromisos a los que regularía serían también los que se gestionan sobre una base individual (como puede ser el caso de un descubierto bancario). **Esta es una polémica que ilustra claramente cómo un cuerpo normativo basado en principios podría ser interpretado como una regulación en la que es preciso cumplir reglas.** La Sección B de la NIIF 9 es un conjunto de guías de aplicación, pero es que, además, la redacción no impone unos requerimientos, sino que ilustra una situación “*Estos instrumentos generalmente tienen las siguientes características...*” (NIIF 9.B.5.5.39).

Con relación a estos créditos renovables, **la determinación del periodo de tiempo al que se debe extender la evaluación de las pérdidas crediticias esperadas es compleja.** En este tipo de operaciones, el periodo de preaviso para cerrarlas es de un día, pero normalmente se extienden a periodos superiores. El equipo técnico ha argumentado que el periodo dependerá de las prácticas de gestión del riesgo de crédito de cada entidad y de los hechos concretos. Además, también influye la capacidad de la entidad para segmentar su cartera de créditos y las distintas exposiciones sobre las cuales tomará las decisiones. La incorporación de una mayor orientación en la norma supondría un proceso normativo que no sustituiría la necesidad que tendría el preparador de utilizar su juicio profesional; sería un proceso costoso y, además, podría dar lugar a consecuencias no deseadas, siendo un tema que está resuelto a nivel de principios en los párrafos de la NIIF 9.5.5.20 y NIIF 9. B.5.5.40. Este último establece que la entidad, al evaluar el periodo, considerará los siguientes aspectos: el periodo en el que está expuesta al riesgo de crédito; la duración hasta que se produzcan las insolvencias relacionadas; y las acciones de gestión del riesgo de crédito que se esperan tomar cuando incrementen de forma significativa.

1.1.2.- Garantías financieras

La NIIF 9 no especifica cuando una garantía financiera forma parte de los términos del instrumento y cuándo no. La mayoría de las cuestiones que se han planteado previamente al

Comité de Interpretaciones tuvieron que ver con garantías adquiridas después de la emisión del instrumento. Estos refuerzos crediticios son más frecuentes en tiempos de crisis.

Este es un tema que debería ser incorporado en una revisión de la agenda futura para determinar si debe ser incluido.

La contabilización de **las garantías financieras que refuerzan las posiciones deudoras de la entidad, cuando no forman parte del instrumento, no tienen una guía explícita en las NIIF**. La NIC 37 prevé que los activos contingentes se contabilicen cuando se razonablemente cierto el cobro de estos activos. Este criterio de probabilidad se separa del nivel de “pérdida esperada” que se requiere en la NIIF 9 que es con el que se reconocería la pérdida en el crédito sobre el cual se ha adquirido una garantía financiera. Esto generaría una asimetría temporal en el reconocimiento que reflejaría una presentación no fidedigna. El equipo técnico considera que si no existe relación entre el instrumento financiero y la garantía financiera no se puede interpretar con una presentación no fidedigna.

Por último, también se ha planteado **cómo reconocer los contratos de garantía financiera**. Este tipo de contratos se deben reconocer por el valor más elevado entre la pérdida crediticia esperada o el valor de los cobros efectuados de manera anticipada y no imputados a resultados. **El caso que genera dudas se produce cuando el emisor de la garantía cobra la comisión de aval a lo largo de la duración del crédito y no un importe al comienzo del contrato** (este caso podría ser el de las Sociedades de Garantía Recíproca). Los participantes en el proceso de consulta han alertado de que existe una diversidad en la práctica, entre quienes contabilizan un activo por derecho de cobro (comisiones futuras) y un pasivo como ingresos diferidos; hasta quienes lo contabilizan por el valor neto de dicho activo y pasivo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap27a-loan-commitments-and-financial-guarantee-contracts.pdf>

1.2.- Activos financieros comprados y originados con deterioro

La mayoría de los participantes ha señalado que el modelo previsto en la NIIF 9 para este tipo de activos financieros, que se han comprado u originado con deterioro crediticio, funciona adecuadamente. Tan solo algunos participantes han señalado que preferirían que se aplicase el modelo general de deterioro crediticio; sin embargo, el equipo técnico ha recordado que esta cuestión ya se debatió al emitir la norma y los motivos que llevó a un tratamiento diferenciado siguen vigentes y están fundados en un distinto modelo de gestión de estos activos frente a otros créditos.

Algunos participantes observaron que podría existir diversidad en el tratamiento de las reducciones posteriores al reconocimiento inicial en el riesgo de crédito del activo financiero. El equipo técnico alega que este tema está resuelto en la NIIF 9 exigiendo la valoración en el horizonte temporal del crédito y revirtiendo los deterioros como ganancias por reversión de deterioro.

Un último tema planteado ha sido **el de los créditos que son reestructurados debido a las dificultades financieras del deudor y que suponen una modificación sustancial y, por ello, implican la baja del activo preexistente y el reconocimiento de un nuevo activo que debería considerarse un crédito originado con deterioro**. Los participantes han manifestado que es difícil identificar cuándo la modificación es sustancial, así como determinar el valor razonable

del nuevo crédito deterioro pues no existen activos que se negocien en el mercado con estas características. **El equipo técnico ha remitido la cuestión de la identificación de una modificación como sustancial al proyecto que se desarrollará sobre esta cuestión.** En cuanto a la valoración inicial reconoce la dificultad y remite, siguiendo la NIIF 13, al empleo de inputs no observables.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap27b-purchased-or-originated-credit-impaired-assets.pdf>

1.3.- Interacción con otros proyectos

El IASB ha observado que **la interrelación de los requerimientos de deterioro con otros incluidos en la NIIF 9**, como son: la modificación de activos financieros, la baja de cuentas y la cancelación de activos financieros, **será abordada en el proyecto sobre Medición del coste amortizado.**

El IASB ha mantenido la lógica según la cual toda modificación de activos financieros debe tratarse de la misma manera, con independencia de cuál sea la causa de dicha modificación (comercial, reestructuración por dificultades financieras, etc.).

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap27c-feedback-analysis-application-ifrs9-impairment-requirements.pdf>

2. 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. Esta 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*) en el marco de la revisión posterior a la implementación de la NIIF 15.

La revisión de los comentarios recibidos se organiza en dos bloques:

- a) La interrelación con otras normas.
- b) La contraprestación por pagar a un cliente y la existencia de un componente financiero significativo.

2.1.- La interrelación con otras normas

En este tema, se han analizado la conexión con las siguientes normas:

- NIIF 9
- NIIF 3
- NIIF 16
- Otras normas

2.1.1.- Interrelación con la NIIF 9

El IASB ha estudiado la conexión con la NIIF 9. Los temas concretos han sido las reducciones de precio y los pasivos surgidos de la aplicación de la NIIF 15.

a) Reducciones de precio

Las reducciones en el precio pactadas posteriormente son contabilizadas por algunas empresas como un precio variable, otros como una modificación de contrato, ambas según lo previsto por la NIIF 15, o como una pérdida crediticia esperada bajo la NIIF 9. **La determinación de si se trata de un precio variable implícito en el contrato o una aceptación de una reducción del precio ante un incremento del riesgo de crédito del cliente es una cuestión de juicio** y que el equipo técnico considera que debe atenderse a las circunstancias y hechos que rodeen cada caso. El mecanismo para que el precio sea variable debe estar explícitamente o implícitamente contemplado en el contrato; sin embargo, en la práctica, **la motivación de una reducción en el precio podría ser difícil de determinar**. No obstante, el equipo técnico considera que no es un tema que deba ser objeto de la redacción de nuevas guías de aplicación y ejemplos ilustrativos.

De manera similar, las modificaciones contractuales del precio han de ser diferenciadas de las reducciones cuya causa es un deterioro de la calidad crediticia de la cuenta a cobrar.

b) Pasivos surgidos de la aplicación de la NIIF 15

Algunos participantes han mencionado que existe diversidad en la práctica en cuanto a **la consideración de los pasivos surgidos por la NIIF 15 como pasivos financieros o no financieros**. El equipo técnico menciona que los pasivos que documentan puntos de fidelización (que serán ingresos en el futuro), los pasivos por devoluciones y los anticipos realizados por el cliente que pueden ser reclamados por el cliente, no se menciona en la NIIF 15 que deban ser contabilizados por la NIIF 9, por lo que se rigen por la NIIF 15.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap6a-ifs15-pir-applying-ifs-15-with-ifs-9.pdf>

2.1.2.- Interrelación con la NIIF 3

El asunto más importante que se ha identificado ha sido **la medición de los activos y pasivos por contrato que se adquieren en el marco de una combinación de negocios**. El problema reside en la valoración inicial a valor razonable de estas partidas y algunos participantes han señalado como referencia los USGAAP en los cuales estos elementos se miden según la norma de ingresos y no el criterio general del método de adquisición. Una de las críticas que se han analizado es que la forma de cobro de un contrato (por ejemplo, un cobro completo anticipado) podría afectar a los ingresos que se reconozcan por dicho contrato si durante su ejecución la entidad es adquirida, dado que en el momento de la adquisición el pasivo por contrato debería ser valorado a valor razonable, cambiando el volumen de ingresos respecto al caso en el que el cobro se hubiese producido a lo largo de la ejecución o con la entrega definitiva de no haber tenido lugar la combinación de negocios.

El equipo técnico ha señalado que no se le ha presentado una evidencia suficiente de que esta cuestión esté generando una práctica diversa por lo que no va a proponer un cambio en la normativa.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap6b-ifs15-pir-applying-ifs-15-with-ifs-3.pdf>

2.1.3.- Interrelación con las NIIF 10 y 11

El tema analizado ha sido el de **la venta de empresas que contienen un solo activo (corporate wrappers)** en las cuales es preciso decidir si se reconoce la venta de un activo no corriente o una venta ordinaria. En el primer caso, el resultado se presenta en base neta (ingresos obtenidos menos costes), mientras que en el segundo lo sería en base bruta (los ingresos por venta de activos y los costes empleados en dicha venta). El FASB considera que estas ventas deben tratarse de acuerdo con su fondo económico y entran dentro del alcance de la norma de ingresos. **En el seno del IASB es un tema que se ha estudiado y se ha concluido que podría tener incidencia en varias normas contables**, además de un tema que surgió en las consultas previas a la redacción de la Petición para Información (Rofl) editado con motivo de la PIR de la NIIF 15.

En esta reunión, el IASB ha decidido que este tema se aborde en la próxima consulta sobre la agenda y no en el marco de la PIR de la NIIF 15.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap6c-ifs15-pir-applying-ifs-15-with-ifs-10-ifs-11.pdf>

2.1.4.- Interrelación con la NIIF 16

La relación de la NIIF 15 y la NIIF 16 ha generado dificultades en **la separación de los componentes contractuales que son prestaciones de servicios de las que son arrendamiento**;

así como aspectos relacionados sobre **cuándo una transacción de venta con arrendamiento posterior cumple con la condición de que exista una venta** previa según la NIIF 15.

a) Componentes que no son arrendamiento en un contrato

Sobre la primera cuestión, contratos con componentes que son arrendamiento y otros que no lo son, **las dudas surgen sobre si el plazo del contrato y la estimación de las cuotas variables se determinan por la NIIF 15 o por la NIIF 16.**

El primero de estos problemas surge porque es preciso distribuir el precio total de un contrato entre componentes que son arrendamientos con otros que no lo son y la duración del contrato, según la NIIF 15, no coincide con la establecida por la NIIF 16.

El segundo problema tiene lugar cuando la cuota de arrendamiento contiene cuotas variables no referenciadas a un índice y que, por la parte que corresponda al arrendamiento, no forman parte de la medición de la cuenta a cobrar, mientras que las cuotas variables referidas a los componentes que no son arrendamiento (ingresos) sí deberían incluirse.

b) Venta con arrendamiento posterior

Sobre la segunda cuestión, referente a cuándo se está ante una venta previa a un arrendamiento posterior, se han suscitado las siguientes dudas:

- Si la **unidad de cuenta** debe ser la misma en la operación de venta y la de arrendamiento posterior; por ejemplo, se vende un edificio completo y se alquila, como *leaseback*, una planta de este edificio.
- Si la operación se puede considerar como una venta cuando el arrendamiento contiene **opciones de extensión de plazo** que pudieran dejar sin apenas servicios futuros al comprador.
- Si la evaluación inicial sobre la transferencia de control puede posteriormente ser **reevaluada ante nuevos hechos**; por ejemplo, que expire una opción de compra sin ser ejercida.
- ¿Cuál sería el porcentaje de vida útil cubierta por el plazo del arrendamiento o de valor actual de los pagos de arrendamiento que llevaran a la conclusión de que no se ha producido económicamente una transferencia de control del activo al cliente?

Sobre estos temas, el IASB ha decidido que se deben abordar en la PIR de la NIIF 16. Como al finalizar el segundo trimestre de 2024 comenzará el proyecto PIR de la NIIF 16, el equipo técnico compartirá con el equipo encargado de dicho proyecto las evidencias obtenidas que pudieran ser de interés.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap6d-ifrs15-pir-applying-ifrs-15-with-ifrs-16.pdf>

2.1.5.- Interrelación con otras NIIF

El IASB ha identificado, a través del proceso de consulta, **una cuestión de aplicación relevante en la conexión de la NIIF 15 y la CINIIF 12.** El tema está relacionado con la contabilización de las **obligaciones de mantenimiento y restauración de las infraestructuras objeto de concesión.**

La cuestión surge porque la CINIIF 12.21 requiere que las obligaciones contractuales de mantenimiento y restauración de las infraestructuras se contabilicen según la NIC 37, es decir

por el importe que constituya la mejor estimación del desembolso en el momento de la entrega de la infraestructura al órgano otorgante de la concesión. Sin embargo, **los participantes en el proceso de consulta indican que estas obligaciones constituyen obligaciones de desempeño que deben ser contabilizadas como pasivos por contrato, según el modelo de la NIIF 15.** Esta decisión afectaría tanto a las infraestructuras que se contabilicen por el modelo de activos financiero como por las que utilicen el modelo de activo intangible.

El equipo técnico ha argumentado que la CINIIF 12 fue modificada con motivo de la aprobación de la NIIF 15, en varios párrafos, pero no el 21. Asimismo, argumenta que el tratamiento de estas obligaciones de restauración ha sido revisado en los ejemplos 1 y 2. En el ejemplo 1, que ilustra la aplicación del modelo de activo financiero, la CINIIF 12 fue modificada, con motivo de la aprobación de la NIIF 15, y el compromiso contractual fue reconocido como un pasivo por contrato según esta norma. No obstante, el ejemplo 2, que ilustra el modelo activo intangible, sigue reconociendo los gastos por restauración según los preceptos de la NIC 37.

En su análisis, el equipo técnico es receptivo a los comentarios recibidos que argumentan que la aprobación de la NIIF 15, con un modelo conceptual propio, hubiese requerido una revisión en mayor profundidad de la CINIIF 12. Por este motivo, **el IASB ha decidido considerar como un asunto a revisar el tratamiento de estos costes de mantenimiento y restauración en infraestructuras reguladas por la CINIIF 12.** La prioridad que se le ha asignado es baja.

El IASB ha analizado un *feedback* adicional sobre la conexión de la NIIF 15 con otras normas como son la NIIF 8 (segmentos de operaciones), la NIIF 17 (contratos de seguros), la recientemente aprobada NIIF 18 (Presentación y revelación en los estados financieros), la NIC (Existencias), o la CINIIF 12 donde se han estudiado temas adicionales. Todos ellos no han dado lugar a ninguna propuesta de acción normativa.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap6e-ifrs-15-pir-applying-ifrs-15-with-other-ifrs.pdf>

2.2.- Establecimiento del precio de una transacción

El IASB ha analizado dos aspectos relacionados con el establecimiento del precio de la transacción. El primero de ellos se refiere a **la contraprestación a pagar a un cliente.** El segundo se dedica a **la existencia de un componente financiero significativo** en el precio de la transacción.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap6f-ifrs15-pir-determining-transaction-price-cpc-sfc.pdf>

2.2.1.- Contraprestación a pagar a un cliente

Esta cuestión ya fue analizada en la reunión de marzo de 2024 y en abril se ha retomado tras realizar algunas consultas. Los temas tratados fueron los siguientes:

- **Importe satisfecho a un cliente final por parte de un agente el cual no es a cambio de ningún bien o servicio sino como estrategia comercial.** La cuestión era si los agentes deberían tratar ese importe como un menor ingreso, pero no existía una posición sólida sobre: primero, si el agente podría tratar al consumidor final como su cliente y, segundo,

¿cómo debería considerar el agente el compromiso adquirido con el principal consistente en efectuar estos pagos a los consumidores finales?

- **Contabilización de los ingresos negativos.** En concreto, determinar cuándo estos deben ser reclasificados como gastos y cuál es la unidad de cuenta para identificar estos ingresos negativos.

Los comentarios realizados por los miembros del IASB en la reunión de marzo identificaron que los fundamentos de cómo tratar **los pagos a los clientes están bien establecidos en la NIIF 15, pero su aplicación a contextos como la economía digital los torna en juicios complejos**; por otra parte, el tema (especialmente los ingresos negativos) no ha tenido un impacto muy amplio; finalmente, también se ha advertido la conveniencia de mantener la convergencia con los USGAAP en esta materia. Por otra parte, en el ASAF, el representante del FASB indicó que los ingresos negativos no es un problema que afecte a muchos preparadores y que la problemática surge porque las empresas prefieren presentar dichos desembolsos como gastos de marketing y no como menores ingresos.

Con toda esta información, dado que la determinación de márgenes es importante para los usuarios y se puede estar produciendo una práctica diversa, **el IASB ha decidido abordar una acción normativa a incluir en la próxima consulta de agenda como un proyecto de prioridad baja.**

2.2.2.- Componente financiero significativo

Las principales objeciones sobre el componente financiero vinieron de **algunos participantes que reclamaron la actualización de la tasa de descuento**. Algunos de ellos consideraron que la norma debería haber previsto esta revisión pues el tema puede ser relevante en economías inflacionarias y con créditos de largo plazo. Por otra parte, un grupo de participantes indicaron que **ante una modificación del contrato se debería haber planteado la revisión del tipo de descuento**. A estas propuestas, el equipo técnico alega que estas sugerencias provienen de un número escaso de participantes por lo que concluyen que no es un problema con impacto generalizado.

3. 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>

El IASB ha analizado tres cuestiones. A saber:

- Descuento de los flujos de efectivo: Tipo de interés mínimo
- Interacción con la NIIF 17
- Modificaciones a la NIIF 3 y a la NIIF 5

3.1.- Descuento de los flujos de efectivo: Tipo de interés mínimo

Los participantes en el proceso de consulta han mostrado un elevado grado de desacuerdo con las propuestas. **Las propuestas formuladas han ido dirigidas a reducir el uso del tipo de interés mínimo y emplear preferentemente el tipo de interés contenido en el acuerdo de regulación** para compensar a la entidad por el desfase temporal entre la ejecución de los servicios y la incorporación en la tarifa al usuario final.

El concepto de tipo de interés mínimo pretende ser una magnitud similar al tipo de descuento exigido en otras normas contables para compensar por la incertidumbre en los flujos de efectivo

que se pretenden descontar. En opinión del equipo técnico, este concepto sigue siendo válida su aplicación en esta problemática. De hecho, cuando el tipo de interés regulado en un acuerdo es inferior al interés mínimo, la compensación es insuficiente y **el hecho de descontar a esa tasa mínima, superior al tipo de interés del acuerdo, daría lugar a unos saldos de activos regulatorios menores** (que haber utilizado la tasa de interés prevista en el acuerdo), lo cual se percibe como consistente con el fondo económico.

El IASB ha decidido tomar las siguientes decisiones con relación al tipo de interés mínimo con la que descontar los flujos de efectivo futuros. Este tratamiento como se puede observar no es simétrico en el caso de los activos y el de los pasivos regulatorios:

1. En primer lugar, **el IASB ha decidido provisionalmente mantener las propuestas de los párrafos 50 y 52 del Borrador** los cuales exigen que la entidad evalúe si existe algún indicio que el tipo de interés regulatorio de un activo por regulación fuera insuficiente para compensar a la entidad por el valor temporal del dinero y los riesgos asumidos sobre los flujos de efectivo a recibir del activo regulatorio, en cuyo caso debería utilizarse el tipo de interés mínimo siempre y cuando fuese superior a la tasa de interés regulatoria.
2. Aclarar a la hora de aplicar el párrafo anterior que **la entidad no necesitaría calcular el tipo de interés mínimo para dicho activo regulatorio** ni efectuar una búsqueda exhaustiva de indicios acerca de que la tasa de descuento fuese insuficiente para compensar por el valor temporal del dinero y por las incertidumbres que rodean a los flujos de efectivo.
3. **Para un pasivo regulatorio debería utilizarse el tipo de interés regulatorio**, en cualquier caso, tal y como prevé el párrafo 53 del Borrador.
4. **Aportar guías de cómo determinar el tipo de interés mínimo** tomando como referencia los principios subyacentes en otras normas contables.
5. **Eximir a una entidad** de la aplicación de los requisitos sobre tipo de interés mínimo **cuando el activo regulatorio surge de la diferencia entre los costes y volúmenes estimados y los realmente ejecutados**. La entidad debería aplicar dicha normativa de tasa de descuento cuando se determinasen definitivamente los importes a recuperar en tarifas futuras.
6. Cuando una entidad opte por aplicar la exención anterior, debería **revelarlo**, así como el importe de los activos regulatorios a los que se ha aplicado dicha exención.

Las tres primeras decisiones han sido aprobadas en unas votaciones muy ajustadas y han requerido el voto de calidad del presidente. En las tres últimas, todos los miembros estuvieron de acuerdo.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap9a-discounting-of-future-cash-flows-minimum-interest-rate.pdf>

3.2.- Interrelación con la NIIF 17

Algunos participantes pusieron de manifiesto que el alcance de la norma sobre actividades reguladas es muy amplio. Estos han advertido que, en algunos casos, **las primas de seguro recibidas pueden ser objeto de regulación y entonces no quedaría claro si las regulan la NIIF 17 o esta norma sobre actividades reguladas**. Entre estos casos, el equipo técnico ha identificado que en Norteamérica existen primas de seguros sobre autos obligatorias y de

carácter público. También se ha identificado otro caso en Oceanía donde las entidades participantes en un ramo de seguro obligatorio se les imponía la participación en un acuerdo de pool con unas condiciones económicas establecidas para las primas.

El IASB ha decidido que **las primas cobradas en contratos de seguros quedarían excluidas de la Norma sobre actividades con tarifas reguladas no reconociéndose por ello activos o pasivos por regulación.**

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap9b-scope-interaction-with-ifrs-17.pdf>

3.3.- Interrelación con la NIIF 3 y NIIF 5

El IASB ha decidido mantener **la excepción en los principios de medición previstos para los activos y pasivos por regulación en las combinaciones de negocio**, por lo que no será preciso valorarlos a valor razonable. Asimismo, **ha decidido mantener los activos y pasivos por regulación fuera del alcance de la NIIF 5.**

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap9b-scope-interaction-with-ifrs-17.pdf>

4. Proyecto de Provisiones. Mejoras concretas

Antecedentes

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

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

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

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

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

El IASB ha tratado tres temas con relación a este proyecto en la reunión de abril de 2024. Estos son los siguientes:

- Definición de pasivo en el caso de las provisiones (NIC 37).
- Provisiones que dependen de la superación de un cierto nivel de actividad.
- Tasas de descuento y revelación.

4.1.- Definición de pasivo en el caso de las provisiones (NIC 37)

Tras un proceso de consulta en 2023 a diversos grupos consultivos (preparadores, emisores de normas nacionales, el de mercado de valores y el comité de interpretaciones), el IASB había identificado algunos temas que era preciso resolver en la normativa contable sobre provisiones. Estas eran las siguientes:

- El alineamiento de la definición de provisiones con la definición de pasivo en el marco conceptual.
- La modificación del tratamiento previsto en la CINIIF 21. *Cargas*.
- La separación de los requisitos acerca de la exigibilidad de una obligación de los que se refieren al momento en el que se producen los hechos que dan lugar a una obligación.

En esta reunión, **el IASB ha alineado de manera tentativa la redacción de la definición de provisiones con el concepto de pasivo recogido en el marco conceptual**; así como **los criterios de reconocimiento**. Estos cambios supondrían la derogación de la CINIIF 21. *Cargas*. Asimismo, los cambios propuestos van dirigidos a especificar mejor las tres condiciones necesarias para que se reconozca una obligación.

La definición propuesta sería la siguiente:

Una provisión es un pasivo por un importe o momento a satisfacer incierto.

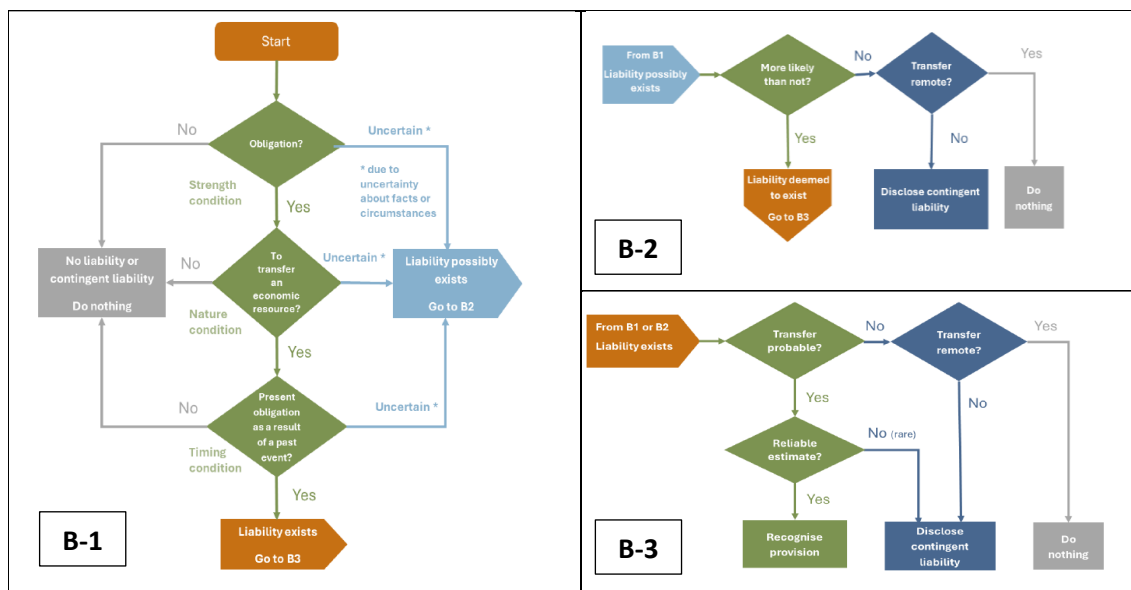
Un pasivo es una obligación de la entidad a transferir recursos económicos como consecuencia de sucesos pasados.

Una obligación es una responsabilidad en la que la entidad no dispone de la capacidad práctica para evitarla.

Las tres condiciones requeridas son las siguientes:

- **Fuerza de la exigibilidad.** Esta se refiere a la fortaleza del mecanismo (legal o constructivo) para limitar la capacidad práctica para evitar la responsabilidad. En la definición se asociaría a la existencia de una obligación. La primera condición parte de la existencia de una responsabilidad ante la cual la entidad no dispone de la capacidad práctica para evitarla (lo que se denomina como hecho obligante).
- **Naturaleza.** En la definición se asocia a la transferencia de un recurso económico. La condición de naturaleza no requiere alcanzar un umbral de probabilidad para la transferencia de los recursos. La probabilidad de transferencia afectará al modo como se reconocerá la obligación (en los estados financieros principales si es probable o en la memoria si no es probable y se debe revelar).
- **Momento.** La obligación surge de un hecho pasado y se debe especificar cuál es el hecho pasado que da lugar a la obligación.

El diagrama preparado por el equipo técnico ilustra la aplicación de la definición:



El equipo técnico preparó los siguientes documentos:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap22a-provisions-present-obligation-recognition-criterion.pdf>

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap22e-provisions-indicative-drafting-ias-37.pdf>

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap22f-provisions-indicative-drafting-decision-tree.pdf>

4.2.- Provisiones que dependen de la superación de un cierto nivel de actividad

Los costes surgidos tras superar un determinado nivel se presentan en varias situaciones; por ejemplo:

- cuando existe un tributo vinculado al exceso de volumen de actividad en determinado mercado sobre un umbral determinado
- cuando el tributo se vincula a la superación de un nivel de contaminación en el que se incurra
- cuando el nivel de uso de un activo arrendado excede un nivel determinado y será preciso incurrir en un coste periódico de revisión muy significativo.

La cuestión surge si la provisión debe reconocerse desde el momento en el que la entidad comienza a desarrollar la actividad que dará lugar al desembolso por el tributo o en el momento en que se supera el umbral que activa el tributo. El análisis de este caso ha deparado tres posibles soluciones para el reconocimiento de la provisión en este tipo de obligaciones que surgen al superar un umbral:

- Opción 1:** Reconocimiento cuando se ha superado el umbral que activa la obligación de pago.
- Opción 2:** Reconocimiento conforme se realiza la actividad por debajo del umbral cuando la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar la actividad por encima del umbral.

- c) **Opción 3:** Reconocimiento conforme realiza toda actividad que es precisa para que surja la obligación, aunque esté por debajo del umbral requerido, pero siempre y cuando sea probable que va a alcanzar el umbral.

El análisis que ha efectuado el equipo técnico ha revelado que este tipo de provisiones sujetas a la superación de un determinado umbral van a ser frecuentes en materia de obligaciones relacionadas con el clima. La incorporación de las mejoras previstas en la NIC 37 podría dar lugar a tres tipos de interpretaciones por lo que sería oportuno decantarse por una solución y ofrecer guías que mejoren la aplicación consistente. Esta solución consistiría en reconocer la obligación, como provisión, conforme la entidad desarrolle la actividad que dará lugar al pago posterior, siempre y cuando se espere superar el umbral que da lugar a la obligación (tercera opción planteada anteriormente). Con este requisito final se consigue que el reconocimiento tenga lugar cuando es probable el sacrificio de beneficios económicos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap22b-provisions-threshold-triggered-costs.pdf>

4.3.- Tasas de descuento

La NIC 37.45 prevé que las obligaciones reconocidas como provisión deben ser actualizadas si el efecto del valor temporal del dinero fuese significativo. El párrafo 47 aporta guías de cómo calcular la tasa de descuento para efectuar la actualización anterior. Así, este pasaje exige estimar la tasa libre de riesgo y los riesgos específicos del pasivo. Estos últimos se incorporarían vía mayores flujos de pago esperados o vía reducción de la tasa de descuento.

Sin embargo, la NIC 37 no plantea si entre el riesgo específico del pasivo se podría incluir básicamente su incumplimiento. El problema reside en que, al incluir una prima de riesgo por incumplimiento, se produce un efecto contraintuitivo; a mayor prima de riesgo de incumplimiento por parte de la entidad, mayor tasa de descuento y menor valor de la provisión.

En noviembre de 2023, el IASB acordó provisionalmente que el tipo de descuento se obtuviese como la tasa libre de riesgo, sin incorporar el riesgo de incumplimiento. El IASB ha planteado en la reunión de abril de 2024 aclara sobre los ajustes a la tasa libre de riesgo que estos no se refieren al riesgo de incumplimiento y que tan solo pretenden ajustar la incertidumbre que rodea a los flujos de efectivo, siempre y cuando no hayan ajustado los flujos de efectivo previstos.

Asimismo, el IASB ha aprobado no proponer guías sobre cómo calcular esta tasa libre de riesgo, dado que existe una práctica bastante utilizada para descontar las provisiones hasta el momento y además existe una amplia experiencia del cálculo de esta magnitud en otras normas contables.

La entidad deberá revelar las tasas de descuento utilizadas y la forma como las ha determinado.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos sobre estas cuestiones:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap22c-provisions-discount-rates-application-guidance.pdf>

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap22d-provisions-discount-rates-disclosure-requirements.pdf>

5. Incertidumbres y riesgos relacionados con el clima en los estados financieros

Antecedentes

En noviembre de 2020, el IASB publicó un material educativo sobre los efectos de los asuntos relacionado con los riesgos climáticos (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/documents/effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements.pdf>).

Las normas contables prevén que estos riesgos deben ser revelados siempre y cuando sean significativos para la entidad. Durante años, los usuarios han manifestado al IASB que estos riesgos se perciben como remotos y de largo plazo, quedando por ello excluidos de los estados financieros. Los usuarios necesitarían información cualitativa y cuantitativa de mayor calidad acerca de los efectos de estos riesgos.

Al abordar la tercera consulta sobre la Agenda, se ha puesto de manifiesto la importancia para muchos participantes en el proceso de consulta pública de la importancia del reflejo de los riesgos relacionados con el clima en los estados financieros.

El proyecto ha sido añadido a la agenda de modificaciones de alcance limitado y se centrará en tres aspectos:

- Investigar las causas que provocan las preocupaciones de los *stakeholders* sobre la aplicación inconsistente, así como la información insuficiente en esta materia.
- Investigar si el material educativo es útil y si la próxima norma del ISSB sobre revelación de riesgos relacionados con el clima será suficiente.
- Analizar qué acciones de modificación de normativa serían precisas.

El objetivo de este proyecto es evaluar cómo los estados financieros podrían revelar mejor los riesgos relacionados con el clima. Las conclusiones de este proyecto dependerán de las causas de preocupación por parte de los usuarios:

- Las normas contables no presentan requerimientos claros.
- Las normas no se cumplen.
- Las entidades realizan revelaciones insuficientes porque no permiten comprender a los usuarios los riesgos o porque la normativa es inconsistente con otros pasajes normativos.
- Las necesidades de los usuarios van más allá de los límites de la información financiera, en cuyo caso deberían ser las normas de sostenibilidad las que cubran ese gap.

El proyecto, por su propia naturaleza limitada, no se plantea un cambio del objetivo de los estados financieros ni de la definición de los elementos de los estados financieros. El proyecto tampoco es probable que desarrolle criterios recogidos en las normas contables ni una ampliación de las orientaciones prácticas de los efectos que producen los riesgos de clima. Esta norma tampoco eliminará el juicio que conlleva la evaluación de los riesgos de clima porque estos son complejos al ser estimaciones a largo plazo. Finalmente, no es probable que este proyecto discorra por los mecanismos de precios por contaminar que se tratarían en un proyecto específico y que se encuentra en reserva, a la vista de futuras disponibilidades de recursos para afrontarlo.

La estrategia a seguir consistirá en indagar sobre los órganos consultivos y los stakeholders externos sobre los siguientes aspectos:

- La naturaleza de los inconvenientes a corto plazo al comunicar los riesgos de clima a corto plazo.

- Los requerimientos que pueden no estar claros en las normas contables.
- Las razones argumentadas por las entidades para no revelar riesgos relacionados con el clima.
- Los posibles cursos de actuación para el IASB, así como sus ventajas e inconvenientes.

Al comienzo del trabajo se incorporará en el equipo miembros del equipo técnico del ISSB para evaluar si el trabajo del ISSB es aplicable a los estados financieros. Asimismo, se analizará la posible ampliación del alcance del proyecto en función de las oportunidades o riesgos que se identifiquen. Finalmente, se estudiará el impacto sobre la norma de Combinaciones de negocio: Revelaciones, fondo de comercio y deterioro y la reforma limitada de la norma de Provisiones (NIC 37).

El *feedback* obtenido por el equipo técnico ha mostrado un **apoyo firme a la elaboración de una colección de ejemplos sobre incertidumbres relacionadas con el clima** a incluir en las distintas normas contables. Por ello, el IASB ha decidido publicar un Borrador, que contará con 120 días de periodo de comentario.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos:

Dirección del proyecto:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap14a-project-direction.pdf>

¿Cómo se ha desarrollado el proyecto?:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap14c-development-of-examples.pdf>

Ejemplos que se incluirán en el Borrador:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap14d-staff-draft-examples.pdf>

Cumplimiento con el proceso debido:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap14b-due-process.pdf>

6. 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 tres temas:

- Ingresos de contratos con clientes: requisitos de divulgación.
- Mediciones a valor razonable.
- Garantías intragrupo.

6.1.- Ingresos de contratos con clientes: Requisitos de divulgación

El IASB ha tomado las siguientes decisiones:

- **Eliminar la propuesta realizada en el Borrador sobre el desglose tan detallado de la cifra de ingresos.** En su lugar, la Pyme deberá desglosar los ingresos en categorías que presenten su desempeño. Asimismo, también se propone incluir ejemplos de estos desarrollos.
- **Mantener la decisión de revelación del saldo inicial y final de las cuentas a cobrar, activos y pasivos por contrato;** así como **la revelación del ingreso del periodo que procede de pasivos por contrato existentes al comienzo del ejercicio.** La entidad también deberá revelar los costos de cumplimiento de un contrato por cada categoría principal de activo.
- **Retirar la propuesta de inclusión de los ingresos reconocidos en el periodo por promesas cumplidas total o parcialmente en periodos anteriores;** tampoco se presentará la amortización y la pérdida por deterioro en los activos por costes incurridos para cumplir con un contrato, ni la explicación cuantitativa y cualitativa por las promesas no cumplidas y cuándo se esperan cumplir.
- Mantener **la revelación de las promesas que deba cumplir o cómo espera cumplirlas a través de otro.**
- Mantener **la revelación sobre los juicios realizados para estimar el precio** de la transacción o su asignación a las diversas obligaciones de desempeño.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap30a-proposed-revised-section-23-disclosure-requirements.pdf>

6.2.- Mediciones a valor razonable

El IASB ha tomado dos decisiones respecto al Borrador. La primera es **el empleo de un lenguaje sencillo en esta sección** y la segunda es que **se incorpore la definición de “el mayor y mejor uso”** que utiliza la NIIF 13 y que no se había incorporado en el Borrador. Esta es: *“el uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, un negocio) en el que se utilizaría dicho activo”*.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap30b-plain-english-fv-measurement.pdf>

6.3.- Contratos de garantía financiera intragrupo

El IASB ha recibido *feedback* sobre este tipo de garantías dentro del grupo y emitidas sin contraprestación. Entre las opiniones recibidas se ha sugerido **sacarlas de la Sección 12 de valor razonable para que no se midan por este criterio**. Para ello, se ha decidido explorar esta problemática a través de la Sección 21 *Provisiones y contingencias*. En este caso, **la garantía se reconocería como pasivo cuando la probabilidad de pago fuese probable**; en otro caso se debería ofrecer información en la memoria como contingencia.

Si la garantía intragrupo tuviese una prima inicial, el caso se analizaría en una próxima reunión.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap30c-intragroup-financial-guarantees.pdf>

7. Activos intangibles

Antecedentes

En la tercera edición de la Agenda del IASB, los *stakeholders* han puesto de manifiesto las deficiencias en la información sobre activos intangibles, la cual afecta desde el alcance, hasta el reconocimiento y a la medición de estos activos, la cual incluye la diferenciación entre activos desarrollados por la entidad o adquiridos a terceros.

El objetivo del proyecto es evaluar si los requerimientos de la NIC 38 Activos intangibles siguen siendo relevantes y presentan fidedignamente y muestran los modelos de negocio novedosos. El IASB es consciente de que se trata de un proyecto complejo y amplio; por ello, una de las primeras decisiones es determinar el alcance del proyecto y si esta se limitará a los criterios de reconocimiento y medición, así como revelación, o si abordará la cuestión de los intangibles desde una perspectiva más amplia.

Este proyecto deberá evaluar las conexiones con la NIIF-S 1 Requerimientos generales de revelación de información financiera relacionada con la sostenibilidad.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/intangible-assets/#current-stage>

El IASB ha obtenido una información inicial procedente de diversas fuentes:

- Organismos nacionales emisores de normas contables.
- Revisión de la literatura.

Con estos inputs ha iniciado el proyecto.

7.1.- Información procedente de los emisores de normas contables nacionales

El IASB ha preguntado a los emisores de normas nacionales. Estos han manifestado que la información sobre intangible muestra importantes carencias porque esta no es suficiente y tampoco se reconocen los intangibles autogenerados que muestran los principales indicadores del negocio. **Los participantes han manifestado que el tratamiento asimétrico entre los intangibles autogenerados y los adquiridos reduce la comparabilidad de la información** y, aunque existe una visión diversa sobre cómo resolverlo, parece existir cierto grado de acuerdo en que la restricción de que exista un mercado activo, prevista en la NIC 38.75 para la medición posterior según el modelo de revalorización en el caso de los activos intangibles, no es apropiada.

Ante este déficit de información, **las posibles soluciones oscilan desde reconocer los activos intangibles autogenerados siguiendo los criterios establecidos en la NIC 38 hasta mejorar los criterios de revelación de información** como, por ejemplo, mejorando la información cualitativa y aportando KPIs que pongan de manifiesto los intangibles del negocio; así como desagregar los gastos que pudieran contribuir a la construcción de los activos intangibles.

Los usuarios han expresado, en líneas generales, que **la revelación de información podría ser un buen punto de partida**, si bien algunos preparadores alertan que algunas de las propuestas con este enfoque podrían aflorar información sensible comercialmente.

Un aspecto que también se considera importante es la homogeneización del lenguaje y los términos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap17a-intangible-assets-summary-of-national-standard-setter-research.pdf>

7.2.- Información procedente de la revisión de la literatura académica

La evidencia académica se muestra dividida sobre la necesidad del reconocimiento de los activos intangibles autogenerados. Algunos trabajos ponen de manifiesto la necesidad, mientras que otros indican que la cuenta de resultados recoge el efecto de los activos intangibles no reconocidos. Sin embargo, existe un cierto consenso en cuanto a la necesidad de mejora de la información revelada en la Memoria.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap17b-intangible-assets-academic-literature-review.pdf>

En líneas generales, las evidencias sobre reconocimiento, medición y revelación son las siguientes:

7.2.1.- Reconocimiento

Un gran número de trabajos ha subrayado que ciertos activos intangibles autogenerados y no reconocidos, como las marcas, generan beneficios económicos futuros.

Los intangibles son activos con algunas características propias las cuales deberían formar parte de la decisión de reconocimiento. Estas son: la no rivalidad en el uso, baja capacidad para excluir a terceros, identificados por (Crouzet et al., 2022); así como la existencia de costes hundidos no recuperables y las sinergias que pueden generar (Haskel y Westlake, 2018).

La cuestión sobre la valoración inicial fiable a coste o valor razonable fue parte de la discusión sobre su reconocimiento en el balance de situación. Según el equipo técnico, algunos trabajos han mostrado que el reconocimiento de los activos intangibles es relevante para los usuarios, no así el modelo de medición posterior con amortización y deterioro.

Finalmente, el equipo técnico indica que existe **escasa evidencia sobre si debe existir un criterio diferenciado para reconocer los activos intangibles autogenerados de los comprados.** Sin embargo, sobre los activos intangibles identificados en una combinación de negocios sí existen evidencias que muestran que su reconocimiento separado es más relevante que si se incluyen en la cifra de fondo de comercio.

7.2.2.- Medición

El uso del valor razonable no es frecuente; para facilitar la elección por el modelo de revalorización algunos trabajos proponen **relajar la exigencia de que el modelo de revaluación solo se puede aplicar si el activo intangible se negocia en un mercado líquido.** Algunos estudios han propuesto que las criptomonedas sean reconocidas como activos intangibles medidas posteriormente por su importe revalorizado.

7.2.3.- Revelación

La investigación pone de manifiesto que una información de calidad elevada sobre los intangibles tiene un efecto positivo en el valor de las compañías.

Uno de los debates abiertos es **dónde informar sobre los intangibles**, proponiéndose que sea desde informes de creación de valor, el informe de gestión, el informe integrado o la memoria a los estados financieros.

Algunos estudios proponen que la solución contemple tanto el reconocimiento como la revelación de los intangibles porque ambas piezas de información se complementan. Por su parte, la revelación de los gastos puede mostrar información comercialmente sensible.

7.3.- Comienzo del proyecto

El IASB discutió sobre **el enfoque que debería seguir para abordar el proyecto entre tres posibles alternativas**, además de revisar una extensa lista de temas a tratar que es fruto de la evidencia recabada y que va a ser contrastada con los órganos consultivos del IASB.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap17c-intangible-assets-project-commencement.pdf>

7.3.1.- Enfoque propuestos

Los enfoques propuestos han sido los siguientes:

1.- Enfoque integral: Se tratarían todos los temas identificados en el mismo proyecto. Se favorecería un análisis holístico de los problemas, siendo más improbable que no se consiga proponer mejoras en las normas.

2.- Evaluación preliminar: En esta aproximación se efectuaría una consulta a los usuarios para graduar la importancia de los temas y proceder con aquellos que superen un nivel establecido sobre varios criterios: urgencia, prevalencia, probabilidad de alcanzar éxito. Los temas seleccionados son trabajados por el IASB y posteriormente se promulgaría un documento de consulta en el marco del proceso debido.

3.- Enfoque faseado: En un primer momento se abordarían las cuestiones de revelación sobre intangibles en las normas. Con este análisis se aprobarían mejoras tras el correspondiente proceso debido. Posteriormente, se abordaría en otra fase, las cuestiones relacionadas con reconocimiento y medición.

7.3.2.- Temas identificados

Los temas identificados se agruparon en cinco bloques y fueron descritos en el Anexo A, del documento de trabajo preparado por el equipo técnico. Estas fueron las cuestiones que han observado que requieren una respuesta:

a) Alcance:

- ¿Debería ceñirse el proyecto a los elementos de los estados financieros reconocidos en resultados o balance de situación o debería incluir a otras informaciones sobre intangibles?
- ¿Debería incluir intangibles regulados en normas distintas a la NIC 38; por ejemplo, el fondo de comercio, los gastos de exploración y evaluación minera?
- ¿Debería incluir los intangibles que tienen una finalidad especulativa como, por ejemplo, las criptomonedas o los derechos de emisión?

b) Definición de los activos intangibles:

- ¿Cuáles son las propiedades de los activos intangibles?
- ¿Debería la definición de activo intangible con las referencias al marco conceptual revisado?
- ¿Es preciso desarrollar denominaciones y terminología más consistentes?
- Tras los problemas identificados con la definición de activos intangibles en la economía digital y cuál es el activo que se controla, ¿es preciso modificar la definición?

c) Reconocimiento:

- ¿Son todavía apropiados los criterios de la NIC 38?; por ejemplo, considerando las propiedades de estos activos, actualizando denominaciones y las referencias al marco conceptual.
- ¿Se deberían reconsiderar las prohibiciones de la NIC 38 para reconocer activos intangibles autogenerados (por ejemplo, las marcas genéricas, títulos de publicaciones o listas de clientes)?
- ¿Debería seguir existiendo entre activos intangibles autogenerados y adquiridos que limitan la comparabilidad entre empresas que crecen orgánicamente y las que lo hacen por adquisiciones?
- ¿Se deberían modificar los criterios de reconocimiento de activos intangibles en el marco de una combinación de negocios?

d) Medición:

- ¿Se puede medir fiablemente el coste de un activo intangible autogenerado?
- ¿Se podría emplear el método de la revalorización, aunque no existiese un mercado líquido para determinar el valor razonable?

- Dado que los activos intangibles generan el efectivo con vinculación en otros activos, ¿se podría obtener una valoración independiente del activo intangible?

e) Revelación:

- ¿Qué información necesitan los usuarios con relación a activos intangibles reconocidos y no reconocidos?, ¿dónde se debería presentar en la Memoria o en el Informe de gestión?
- ¿Se deberían desarrollar criterios para desagregar determinados gastos relacionados con activos intangibles no reconocidos en el balance de situación?
- ¿Se debería requerir información cualitativa o cuantitativa sobre activos intangibles que son fuentes generadoras de valor?; en caso afirmativo, en qué documento debería presentarse?

**8. Iniciativa de revelación. Filiales sin rendición de cuentas 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 las 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/>

El IASB ha tratado el documento de actualización de la NIIF 19 *Subsidiarias sin responsabilidad pública. Revelaciones*. En concreto, se ha estudiado lo siguiente:

a) Fecha de vigencia y transición:

Se ha aprobado que la norma entre en vigor para los cierres que comiencen a partir del 1 de enero de 2027, permitiéndose una aplicación anticipada. Esta fecha coincidiría con la de la propia NIIF 19.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap32a-subsiaries-exposure-draft-effective-date.pdf>

b) Proceso debido

Las modificaciones serán incluidas en un Borrador, el cual contará con un periodo de comentarios de 120 días. Ningún miembro ha manifestado su intención de disentir sobre las propuestas del Borrador.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap32b-subsiaries-exposure-draft-due-process.pdf>

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

1. Provisiones relacionadas con el clima

El IASB no ha puesto objeciones a la decisión del Comité sobre una consulta relativa a **cómo se aplica la NIC 37 a los compromisos relacionados con el clima**. Esta consulta fue resuelta en marzo de 2024.

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, compromisos del tipo “neto cero”, “emisión de carbono neutral”, “emisión de carbono negativo” (incluso teniendo en cuenta las emisiones realizadas en el pasado) para 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, la reducción de 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 futuras en al menos un 60% de su nivel actual para el 20X9 y*
- *Compensar sus emisiones residuales en 20X9 con la adquisición de créditos de carbono y retirarlos del mercado.*

Para reforzar esta declaración, la entidad publica un plan detallado de transición 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.

Además del plan detallado de transición, la entidad toma un conjunto de medidas que públicamente muestran su intención de cumplir con este compromiso.

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.** 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/2024/april/iasb/ap12a-ias37-finalisation-agenda-decision.pdf>

2. Pagos condicionados a permanecer los vendedores como empleados de la entidad adquirida en el periodo de traspaso

El IASB no ha puesto objeciones a la decisión del Comité de Interpretaciones sobre una consulta relativa a cómo ha de contabilizar una entidad que adquiere a otra un pago que está condicionado a mantener a los vendedores de la entidad adquirida como empleados durante un periodo posterior a la adquisición.

El caso es el siguiente:

- a) El acuerdo de adquisición exige que los vendedores de la entidad adquirida se incorporen como empleados de esta; con ello se consigue realizar la transferencia del *know how* del negocio.
- b) Los vendedores reciben una compensación equivalente a la de otros ejecutivos dedicados a tareas de gestión. La entidad está dispuesta a satisfacer tanto pagos vinculados al rendimiento de la entidad adquirida, como pagos generados por la continuidad en el negocio durante un periodo en el que se transferirá completamente el negocio.
- c) Si los vendedores fallecen o sufren una incapacidad laboral cobrarían dichos importes contingentes, mientras que el abandono de la empresa, por cualquier otro motivo, supondrá la pérdida de ese importe contingente.

El análisis que hizo el Comité **concluyó que no había diversidad en las prácticas contables sobre este tipo de transacciones**, las cuales se suelen contabilizar de manera similar a lo previsto en la decisión sobre pagos contingentes a accionistas y continuidad en el empleo (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2013/ifrs-3-january-2013.pdf>), publicada en 2013. Según esta decisión, la entidad contabiliza los pagos posteriores a la adquisición como una compensación por los servicios y no como una contraprestación adicional derivada de la adquisición, salvo que el componente de servicio fuese no sustantivo.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/april/iasb/ap12b-ifrs-3-finalisation-agenda-decision.pdf>

II. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD

El 23 de abril se ha reunido el ISSB para tomar decisiones sobre la agenda. El resumen de la reunión aparece en el siguiente enlace:

[IFRS - ISSB Update April 2024](#)

Las decisiones fueron la incorporación de los siguientes proyectos de investigación:

- 1.- Sobre riesgos y oportunidades vinculados a la biodiversidad, ecosistemas y servicios a ecosistemas.
- 2.- Sobre riesgos y oportunidades vinculados al capital humano.

Esta investigación debe evaluar dos cuestiones. La primera es cómo construir su respuesta sobre los materiales de aplicación práctica, ya existentes, elaborados por el SASB y el Marco CDSB. La segunda es **cómo promover una respuesta que sea interoperativa con otros marcos y normas sobre la cuestión ampliamente utilizados.**

Asimismo, en la reunión se decidió **no incorporar un proyecto de investigación sobre riesgos y oportunidades relacionados con derechos humanos; otro sobre integración en la elaboración de documentos de información** y, finalmente, otros proyectos sugeridos en la consulta que se hizo con motivo de la elaboración de las prioridades de agenda.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

[ap-2-agenda-consultation-projects-to-add-to-the-work-plan.pdf \(ifrs.org\)](#)

III. Otros temas

En abril de 2024, el IASB ha publicado la NIIF 18. Presentación y revelación en los estados financieros y ha discontinuado el proyecto de Combinaciones de negocio bajo control común.

1. NIIF 18. Presentación y revelación en los estados financieros

El objetivo de este proyecto es la presentación y revelación de información en los estados financieros de propósito general que asegure que se presenta información relevante y fidedigna sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad. Estos son los elementos que son definidos en el marco conceptual y aparecen el Balance de situación y en la Cuenta de resultados.

El proyecto surge porque los usuarios de los estados financieros han manifestado **una fuerte demanda de mejora de la presentación del rendimiento financiero**, a través de la cuenta de resultados. Para conseguir este objetivo, la NIIF 18 aporta tres tipos de cambios que afectan al conjunto de estados financieros, pero en los que el núcleo son las mejoras en la información sobre el rendimiento.

a) Estructura de la cuenta de resultados

El primer bloque se centra en la estructura de la cuenta de resultados. **La NIC 1 no especificaba subtotales en la cuenta de resultados**. Esta norma aporta una mejora en este punto pues la práctica estaba siendo diversa y con ello se dificultaba la comparabilidad en magnitudes tan básicas como el resultado de explotación. **La NIIF 18 distingue cinco tipos de ingresos y gastos: explotación, procedentes de actividades de inversión, procedentes de financiación, impuestos sobre el beneficio y procedentes de actividades discontinuadas**. Esta clasificación facilita la relación entre estados financieros permitiendo evaluar los resultados de activos operativos, los generados por actividades de inversión, el coste de las actividades de financiación y, al mismo, tiempo conectar los resultados con los flujos de efectivo que aportan las distintas categorías del estado de flujos de efectivo. Los resultados intermedios incorporados son: el resultado de explotación, el resultado antes de actividades de financiación e impuestos, el resultado antes de impuestos, resultado después de impuestos de actividades continuadas y resultado neto.

b) Criterios de agregación y desagregación de la información

El segundo bloque se centra en **establecer unos criterios de agregación y desagregación de la información**. Los criterios contenidos en la NIC 1 no fueron bien entendidos o aplicados, dando lugar a resultados diferentes. Algunas entidades situaron en la categoría de “Otros gastos” importes que eran significativos, perdiendo la característica residual que contiene la denominación “Otros”.

c) Medidas de rendimiento definidas por la Dirección

El tercer bloque se ha dedicado a **las medidas de rendimiento definidas por la Dirección** (también conocidas como medidas alternativas de rendimiento), en el cual los directivos ofrecen parámetros que consideran críticos en la comprensión de su negocio y que no aparecen en la cuenta de resultados. La normativa incorporada define claramente qué se entiende por este tipo de medidas y qué información complementaria se debe divulgar en la Memoria para que se comprenda por los usuarios.

2. Proyecto que se paraliza: Combinaciones de negocios bajo control común. Documento de síntesis de los trabajos realizados

El IASB ha publicado un resumen en el que explica las razones por las que se discontinúa el proyecto de Combinaciones de negocio bajo control común. Estas son las siguientes:

- Los usuarios no se encuentran especialmente afectados por la diversidad en esta materia. Es un tipo de transacción que **no es altamente frecuente**.
- La diversidad en el tratamiento **no tendría un gran impacto** en los usuarios.
- Los usuarios perciben este proyecto como **escasamente importante**.
- **Las necesidades de los usuarios son distintas en las diferentes jurisdicciones**, lo que dificulta seleccionar unas necesidades que fuesen útiles a nivel global.
- **Los beneficios del proyecto no superan los costes** tanto de preparadores, como del IASB en el desarrollo del proyecto y todo ello ante un escaso interés de los usuarios de la información.

El IASB ha explorado enfoques alternativos, como desarrollar un proyecto en el que esta problemática se resuelva solo desde la revelación en las Notas a los estados financieros, pero finalmente no optó por esta vía porque las Normas contables ya contienen requisitos de revelación sobre estas transacciones, este enfoque no reduciría ni los costes de preparación ni la diversidad en el tratamiento y, finalmente, es difícil que este enfoque aportase unos beneficios superiores a los costes del proyecto.

El documento de resumen se puede leer en este enlace:

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

Referencias

Crouzet, N., Eberly, J.C., Eisfeldt, A.L. y Papanikolaou, D. 2022. The Economics of Intangible Capital. *Journal of Economic Perspectives*, 36 (3): 29-52.

Haskel, J. y Westlake, S. 2018. *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*. Princeton University Press.

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.