

Novedades del IASB en el mes de diciembre

Horacio Molina Sánchez. Profesor de la Universidad Loyola Andalucía. Experto Contable Acreditado (ECA de AECA). Director de la Actualidad Contable de AECA.

Socio de AECA y ASEPUC

Este documento recoge los avances en las reuniones del IASB (14-16 de diciembre de 2021) y del Comité de Interpretaciones (30 de noviembre y 1 de diciembre de 2021), así como el discurso del presidente del IASB en Washington, en el marco del Congreso sobre desarrollos de la Securities and Exchange Commission (SEC) y el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ante miembros del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) y la Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). El discurso tuvo lugar el 7 de diciembre de 2021.

Los textos son un breve resumen del contenido 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.

I. DISCURSOS

El 7 de diciembre el presidente del IASB pronunció un discurso con el título: **Conectividad, trabajo central y convergencia, ¿qué es lo siguiente para las Normas contables internacionales NIIF? Connectivity, core work and convergence—what next for IFRS Accounting Standards?**

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/12/connectivity-core-work-and-convergence/>

Este discurso fue pronunciado ante los representantes del AICPA y CIMA estadounidenses en la conferencia sobre desarrollos de la SEC y el PCAOB en Washington. El discurso del presidente del FASB en este mismo evento puede leerse en este enlace:

https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=FASBContent_C&cid=1176179080126&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FGeneralContentDisplay

El presidente del IASB abordó tres temas estratégicos para su organismo: sostenibilidad, programa de trabajo actual y futuro y convergencia.

El discurso sobre sostenibilidad se centró en los siguientes puntos:

- **Sostenibilidad:**
 - Importancia de las cuestiones medioambientales en materia de información financiera. El IASB ha desarrollado un **material educativo** para efectuar la evaluación de dicho impacto.
 - La creación dentro de la Fundación NIIF de una entidad hermana al IASB, dedicada a asuntos medioambientales (el **International Sustainability Standards Board -ISSB-**) para ir hacia informes financieros más completos como demandan los inversores. El IASB y el ISSB son independientes, pero trabajarán coordinadamente, como ha pedido el Patronato de la Fundación NIIF. **El IASB se**

centra en las transacciones y eventos a la fecha de la presentación de los informes, mientras que el ISSB se volcará en los riesgos y oportunidades.

- Este organismo agrupa a dos organizaciones internacionales líderes en sostenibilidad desde la perspectiva de los inversores (el **Value Reporting Foundation y el Climate Disclosure Reporting Foundation**). Se espera elaborar inicialmente dos normas: una **sobre divulgaciones en general y otra sobre divulgaciones relacionadas con el clima.**

– **Agenda actual y futura:**

El IASB se va a centrar en los proyectos de estados financieros principales, las revisiones posteriores a la implantación de normas y el fondo de comercio y su deterioro.

- **Estados financieros principales.** Supone una nueva presentación de la información, especialmente en la cuenta de pérdidas y ganancias, desglosando tres niveles intermedios: explotación, inversión y financiación. Aporta también criterios para la agregación y desagregación; así como algunos requerimientos de divulgación como las medidas alternativas de rendimiento. El avance en este proyecto parece irreversible, a la luz del feedback recibido y se espera que en 2022 se ultime.
- **Revisiones tras la implantación** (PIR, siglas en inglés). Este proceso es importante pues permite un examen sobre las normas una vez ha pasado un tiempo desde su aplicación. Este año se está trabajando en el paquete de normas que forman la consolidación (NIIF 10, 11 y 12), así como la NIIF 9 que acaba de comenzar. Las normas de consolidación generaron una gran polémica en su momento, pero la práctica ha revelado pocas dificultades y las modificaciones que se pueden producir serán sobre temas muy concretos. En cuanto a la NIIF 9, se está trabajando en primer lugar sobre las cuestiones de clasificación y medición, para posteriormente abordar el modelo de deterioro crediticio y así evaluar cómo funciona en un entorno como la pandemia. Un tema concreto de interés es el efecto de los instrumentos financieros con características ESG.
- **Fondo de comercio y deterioro.** Este surge como consecuencia de la revisión de la NIIF 3. En 2020, se propuso un Documento de discusión sobre esta materia. La mejora de la información sobre los deterioros del fondo de comercio requeriría un cambio de los fundamentos. También se ha puesto sobre la mesa volver a un criterio de amortización del fondo de comercio, pero las opiniones están muy divididas, presentando ambas opciones, en opinión del presidente, ventajas e inconvenientes. Otro tema importante es la revelación de información sobre el desempeño posterior de la entidad adquirida, la cual desean los inversores y rechazan los preparadores. Finalmente, el FASB está revisando sus normas sobre fondo de comercio y la convergencia es un objetivo importante.

En cuanto a la agenda futura, el enfoque estratégico es **destinar la mitad de los recursos al desarrollo de nuevos retos y el otro 50% a mantener y aplicar consistentemente las normas actuales.** Entre los temas nuevos se deben citar los siguientes: los riesgos relacionados con el clima (incluidos los mecanismos de fijación de precios de

contaminantes), las criptomonedas y las transacciones relacionadas, la empresa en funcionamiento, los activos intangibles y el estado de flujos de efectivo.

– **Convergencia:**

Entre 2000 y 2011 se hicieron notables avances en materia de convergencia de normas entre el IASB y el FASB; sin embargo, **es preciso trabajar para mantener la convergencia** en dichas normas. La comunicación entre el FASB y el IASB es fluida para mantener ese logro conseguido en el pasado. De hecho, el FASB forma parte del Comité Asesor de Normas Contables del IASB.

II. IASB

En la reunión del 14 al 16 de diciembre de 2021, el IASB ha avanzado en algunos de los proyectos de su plan de trabajo actual.

INVESTIGACIÓN Y EMISIÓN DE NORMAS

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

Antecedentes

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Se adjunta el texto del Documento de Discusión:

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

Breve resumen:

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

Página del proyecto:

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

En la última reunión, se trataron tres temas en relación con el concepto de pasivo.

- a) El primero de ellos se refiere al **tratamiento de las cláusulas contingentes en instrumentos financieros compuestos**. Por ejemplo, unos bonos convertibles en un número variable de acciones propias, la conversión tendría lugar si la ratio TIER 1 se sitúa por debajo de un nivel establecido, y cuya retribución queda a discreción del emisor. El documento de trabajo preparado por el equipo técnico se adjunta en este enlace: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap5a-fice-contingent-settlement-provision.pdf>

Se abordan diversas cuestiones. A saber:

- Cada uno de los componentes de un instrumento compuesto pueden estar sujetos a una condición y **no porque exista un cierto nivel de incertidumbre dejan de ser un componente del instrumento**.
 - Asimismo, el IASB ha decidido provisionalmente que **el componente de pasivo de un instrumento compuesto con cláusula contingente se mida por el importe total de la obligación contingente**. Esta decisión puede provocar, como en el ejemplo mencionado, que el valor del componente de patrimonio fuese cero (en el ejemplo descrito, como la conversión se puede producir en cualquier momento, el valor del componente del pasivo sería el 100% del instrumento). No es lo mismo que el instrumento compuesto asigne el 100% del valor al componente de pasivo que el instrumento sea calificado como pasivo (véase el siguiente punto).
 - Finalmente, si se efectúan **pagos discrecionales en un instrumento cuyo componente de patrimonio** se ha medido inicialmente por cero, dichos pagos se consideran **atribuibles al componente de patrimonio** por ser discrecionales (por ejemplo, si se aprueban dividendos en el ejemplo descrito).
- b) Los instrumentos que permiten evitar pagos salvo en el momento de liquidación se consideran instrumentos de patrimonio. El segundo tema es la consideración del **concepto de liquidación de una compañía**. La liquidación de una compañía es un proceso no un punto del tiempo; estos procesos están destinados a recuperar a la compañía, pero existe un punto en el cual ya no hay retorno. Como pueden existir procesos de distinta naturaleza, esta diversidad podría afectar a la clasificación de instrumentos financieros. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la quiebra es el punto de no retorno en las actividades, por lo que un instrumento que obligue a devolver al emisor la financiación en el caso de un evento anterior a la declaración de quiebra calificaría al instrumento como pasivo financiero. Por otro lado, en algunos sectores como el financiero, el proceso de resolución bancaria pretende recuperar la normalidad

de las actividades de la entidad, por lo que un instrumento que exigiese pagos (o la conversión en un número variable de acciones) sería un pasivo financiero. El IASB ha decidido que se entienda como **momento de liquidación cuando la entidad está en el proceso de finalizar de forma permanente sus actividades**.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap5b-fice-liquidation-and-non-genuine.pdf> (páginas 1-6).

- c) La tercera cuestión planteada sobre el proyecto FICE está dedicada a las cláusulas de cancelación del instrumento que se consideran “no genuinas”. Según la NIC 32.25, si la cláusula contingente de liquidación, que haría que el instrumento se calificase como pasivo financiero, fuese “no genuina”, el instrumento se calificaría como patrimonio. ¿Qué se entiende por “no genuina”? **¿es un concepto probabilístico o una cláusula podría calificarse como “no genuina” por su contenido? El IASB ha decidido provisionalmente que el concepto no es solo probabilístico, sino que atiende a la naturaleza de la cláusula.** El documento preparatorio para la reunión cita un ejemplo muy ilustrativo: Una entidad bancaria emite un instrumento, que se considera capital regulatorio a efectos de regulación y con una cláusula de liquidación en efectivo si se produce un cambio en dicha regulación que está reconociendo a este tipo de instrumentos como capital regulatorio. El cambio regulatorio es altamente improbable, pero la cláusula se incluye porque los inversores en el instrumento desean que computen como capital regulatorio, al igual que los emisores; es decir, se puede considerar que es una cláusula con una finalidad lógica y genuina, a pesar de tener una escasísima probabilidad de que se active.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap5b-fice-liquidation-and-non-genuine.pdf> (Páginas 6-8).

- d) Una última cuestión sobre la que no se tomó ninguna decisión fue sobre el tercer documento de la agenda referente al **papel de los requerimientos legales en la determinación de las obligaciones y derechos** que existen en un instrumento financiero a efectos de clasificación del instrumento.

(<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap5c-fice-effects-of-laws-on-contractual-terms.pdf>).

2. Proyecto de Activos y pasivos en 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 la reunión de diciembre de 2021, se decide el plan de actuación sobre el documento. Previamente, en las reuniones de octubre de 2021 (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/#meetings>) y noviembre de 2021 (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/#meetings>) se ha analizado el feedback de las cartas de comentario. **Este feedback ha permitido el diseño del plan de deliberaciones que se aprobó en la reunión** (El documento de trabajo cuyas conclusiones han sido aprobadas, se puede consultar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap9-rate-regulated-activities-plan-for-redeliberations.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:

La principal conclusión que extrae el equipo técnico del IASB es que el Borrador ha tenido una buena acogida y permite presentar información relevante y que es una representación fiel de los activos y pasivos surgidos en actividades reguladas.

En el nivel de propuestas concretas, el equipo técnico ha dividido en dos bloques los principales mensajes obtenidos del proceso de consulta: Por un lado, las propuestas que reciben un nivel de aceptación elevado. Por otro, las que resultan más polémicas.

Entre las primeras se encuentran:

- La consistencia de los activos y pasivos de actividades reguladas con las **definiciones de activo y pasivo en el marco conceptual**.
- El criterio de “**más probable que no**” para evaluar la incertidumbre de existencia de los elementos en la decisión de reconocimiento.
- El empleo de un **criterio de descuento de flujos de efectivo esperados** para medir los activos y pasivos por actividades reguladas. Como estos incorporan incertidumbre, la propuesta de incorporarla en la medición por cualquiera de los métodos habituales en estas decisiones: el importe más probable o una técnica de valor esperado.
- El empleo de la **tasa de interés regulatoria** como tasa de descuento de los flujos de efectivo esperados.
- La **presentación de todos los ingresos y gastos por actividades reguladas**, incluidos los intereses que retribuyan las financiaciones concedidas o recibidas, **como una línea única** justo a continuación de la cifra de ingresos por contratos con clientes del periodo.
- El objetivo de presentar un criterio general de revelación.

Entre las segundas se sitúan:

- El concepto de **compensación total permitida** y, en concreto, dos asuntos:
 - Incorporación de la rentabilidad de los activos en construcción en la determinación de la compensación total permitida (el importe al que el operador tiene derecho cada ejercicio por la inversión y/o actividad desplegada, con independencia de cuando se cobre a los clientes).
 - El tratamiento de las diferencias entre los ritmos de amortización contable y los ritmos de incorporación a la tarifa de esas inversiones.
- Las **decisiones de alcance** y especialmente la interrelación con la *CINIIF 12 Acuerdos de concesión*.
- La aplicación de una tasa mínima de interés.

El **plan de deliberaciones aprobado** propone:

- Comenzar con la **compensación total definida y el alcance** porque se pueden abordar simultáneamente.
- Una vez abordado este tema principal y se conozcan las dificultades, se puede presentar un **cronograma**.
- Posteriormente, se pueden **abordar algunos temas conjuntamente** porque estén interrelacionados y resolviéndolos de forma conjunta; por ejemplo, el tratamiento de la tasa de descuento y el tipo de interés mínimo para que el interés regulatorio se asuma como tasa de descuento.

En todo este proceso, se considera útil consultar al **Grupo Consultivo del Proyecto** de manera que permita una mejor comprensión del contenido de las cartas de comentario recibidas. El equipo técnico ha preparado una lista de temas en los que prevén que necesitarán este apoyo, bien por contacto en reunión o por consulta escrita.

3. Proyecto de 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/>

La reunión de diciembre abordó los siguientes temas:

- Revelación de la información sobre **ingresos y gastos inusuales**

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap21a-unusual-income-and-expenses.pdf>

El IASB decidió **estudiar una definición de ingresos y gastos inusuales** a partir del trabajo previo realizado para esta reunión por el equipo técnico. Asimismo, el proceso de consulta puso de manifiesto la confusión que se podía producir entre los conceptos de capacidad predictiva limitada y el de recurrencia esperada. Por ejemplo, los resultados por la venta de inmovilizado tienen escasa capacidad predictiva si bien eso no implica que no se espera que vuelvan a suceder. El IASB propuso aclarar que **el valor predictivo limitado es una característica de la definición, pero no la única**, por lo que ha decidido eliminarla de la definición.

Asimismo, propone desarrollar guías de aplicación sobre los siguientes puntos:

- Las **partidas son inusuales si son distintas en tipo o importe respecto a las que se produzcan en el futuro**. La redacción del Borrador exigía que fuesen distintas en tipo e importe.
- ¿Cuándo los ingresos y gastos **pueden ser inusuales de los ingresos y gastos previstos en el futuro?**
- Al analizar **si los ingresos y gastos son de tipo distinto, ¿esta diferencia se refiere a la naturaleza del gasto o al hecho que lo causa?** Por ejemplo, el gasto legal derivado de un litigio puede ser inusual porque el litigio en cuestión es inusual, aunque este tipo de gastos no sean inusuales para la entidad.
- Ingresos y gastos pertenecientes a la categoría de resultados de inversiones (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap21b-pfs-income-and-expenses-classified-in-the-investing-category.pdf>)

Respecto a esta **categoría de inversión**, en la que ya se habían adoptado decisiones en reuniones anteriores (mayo, julio y octubre de 2021), se toman las siguientes decisiones preliminares:

- Confirmar que, en esta categoría, **se incluyen los ingresos y gastos de activos que son individual y altamente independientes** de otros recursos de la entidad. Sobre el concepto de “altamente independientes” se decidió no aportar más indicaciones, aunque surgieron algunas dudas entre los participantes en el proceso de consulta. Por ejemplo, algunos participantes alegaron que la venta de inmovilizado material es individual y altamente independiente de otras ventas de inmovilizado material y, sin embargo, no se consideran resultados por inversiones. El equipo técnico se manifestó en desacuerdo con este comentario porque este activo está destinado a generar beneficios en combinación con otros activos y, por tanto, no todos sus ingresos y gastos son individual y altamente independientes. **La condición necesaria para ser un activo cuyos resultados son de inversión es que la totalidad de estos rendimientos sea individual y altamente independiente de la rentabilidad de otros activos**. Esta conclusión se aplicaría también al caso de activos que hayan sido clasificados como disponibles para la venta o se enajenen en un grupo de activos y pasivos. Asimismo, se extiende al caso de las combinaciones de negocios.
- Al aplicar el criterio de individual y altamente independiente, el Consejo concluye que los **ingresos y gastos puestos de manifiesto en operaciones de combinación de negocios** (por ejemplo, el cambio de valor de la contraprestación contingente, los ingresos por una compra con fondo de comercio negativo y los costes asociados a la combinación de negocios) no se consideran resultados por actividades de inversión sino de resultados de explotación.
- Las **diferencias de cambio**, positivas o negativas en activos cuyos rendimientos se reconocen en la categoría de inversión, al igual que los **intereses de activos financieros de signo negativo**, se reconocen dentro de la categoría de resultados por inversiones. Del mismo modo, se decidió que los gastos por intereses de préstamos negativos se clasifiquen en la misma categoría que los positivos (normalmente, resultados de actividades de financiación, salvo cuando la financiación de terceros es la actividad principal en cuyo caso serían resultados de explotación).
- **Mantener los párrafos B32-33 de la Guía de aplicación.**
- **Incorporar a la categoría de resultados por inversión, todos los procedentes de las inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos**, con independencia de su

relación con negocios principales de la entidad. El Borrador distinguía dos categorías en este tipo de inversiones:

- Las inversiones en asociadas y negocios conjuntos integradas en las operaciones principales de la entidad que se reconocerían en un nivel intermedio entre el resultado de explotación y el de inversión.
- Las inversiones en asociadas y negocios conjuntos no integrados en las operaciones principales que se reconocerían en la categoría de inversión.

La eliminación de la distinción entre diversas inversiones se adoptó en la reunión de octubre de 2021. En la reunión de diciembre se ha discutido si crear una categoría separada o incorporarla a la categoría de inversión. El IASB ha optado por esta última solución; el equipo técnico la propuso porque los beneficios de la simplicidad superan a los costes asociados a este enfoque y además se trata de una partida normalmente inmaterial.

- El **objetivo definido en la Norma para la categoría de inversión debería cambiar** ya que existen inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos cuyos rendimientos no son individual y altamente independientes de otros recursos de la entidad (las inversiones que en el Borrador se denominaron inversiones en asociadas y negocios conjuntos integrados). La decisión del IASB es eliminar el objetivo de la categoría del texto de la Norma y discutir el conjunto de partidas que forman esta categoría en los Fundamentos de Conclusiones. Esta discusión pretendería ilustrar el siguiente objetivo para la categoría: *“comunicar información sobre las rentabilidades de las inversiones que los usuarios de la información normalmente analizan de forma separada del resultado de explotación”*.
- Asimismo, algunos participantes en el proceso de consulta advertían que la **categoría de inversión en el estado de flujos de efectivo** tiene un contenido diferente al de la cuenta de resultados que se está proponiendo. Por ejemplo, esto sucede con los resultados por desinversiones en Propiedades, planta y equipo que, en la cuenta de resultados son de explotación, mientras que en el estado de flujos de efectivo son flujos de efectivo de inversión. El IASB ha decidido que no aporta información útil dicho alineamiento entre ambos estados financieros, a pesar de ser uno de los objetivos de esta Norma.
- La denominación de la categoría cambia a **“Categoría de inversión”** y eliminar el uso de “Ingresos y gastos procedentes de inversiones”.

4. 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 el feedback recibido.

<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/>

La reunión de diciembre repasó los principales inputs recibidos en el proceso de consulta sobre lo siguientes temas:

- Información sobre el **alcance del Proyecto**.

Tal y como identifica el equipo técnico del IASB, los principales mensajes fueron que (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap23a-feedback-on-scope.pdf>):

- La Norma debe cubrir las **necesidades de información en la entidad receptora** de la entidad trasferida y **para las transacciones previstas en el alcance de la propuesta**. Asimismo, coinciden en que no se debe abordar la información a presentar por la entidad que mantiene el control último.
- Se efectúan algunas propuestas adicionales como son:
 - El tratamiento de la inversión recibida en los estados financieros individuales de la entidad receptora.
 - El tratamiento de la operación por la entidad que transfiere.
 - El tratamiento de otras transacciones bajo control común como la transferencia de empresas asociadas entre entidades bajo control común.

Para abordar estos alcances adicionales **no existe una posición unánime** pues algunos plantean su incorporación al proyecto, mientras que otros, para agilizar el proyecto actual, piden desarrollarlos en otro proyecto.

– Información sobre los **métodos de medición. El principio a seguir**

Siguiendo el documento preparado por el equipo técnico, los principales mensajes recibidos en las cartas de comentario fueron los siguientes:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap23b-feedback-on-selecting-the-measurement-method-the-principle.pdf>

- La mayoría de los participantes coincidieron en que era conveniente **emplear un método u otro según las circunstancias presentes** en cada combinación.
 - Los participantes manifestaron, en líneas generales, su acuerdo con el empleo del método de la participación, sujeto a la restricción coste beneficio y otras consideraciones prácticas, cuando la **transacción afecta a los socios minoritarios de la entidad receptora**. A este principio se le denomina el *Non-Controlling Shareholders Principle (NCS Principle)*. Algunos propusieron que este principio se relajase si los socios minoritarios eran por un importe insignificante y aplicar, en dicho caso, un método de valor contable.
 - Las **discrepancias fundamentales con la propuesta** atienden a los siguientes criterios:
 - Algunos participantes discreparon porque piensan que **solo se debe aplicar el valor contable** (incluyendo todas las empresas chinas que han participado).
 - Otros participantes mostraron una **versión matizada**: cuando la entidad receptora disponga de socios minoritarios debe existir la posibilidad de emplear tanto el método de la adquisición como el valor contable, en función del fondo económico de la transacción.
 - Finalmente, **otro grupo propone una alternativa de política contable** cuando la transacción afecte a socios minoritarios de la entidad receptora.
 - Muchos participantes manifestaron su acuerdo con el empleo del método del valor contable cuando la **transacción no afecta a los socios minoritarios de la entidad receptora**. Las discrepancias que se pusieron de manifiesto fueron las siguientes:
 - Están de acuerdo con la propuesta, salvo casos concretos como, por ejemplo, cuando la entidad receptora tiene títulos de deuda emitidos en un mercado de valores.
 - Otros propusieron que existiese una alternativa de política contable.
 - Otros que aplicasen un método u otro, en función del fondo económico de la transacción.
- Información sobre los **métodos de medición. Otras consideraciones** (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap23c-feedback-on-selecting-the-measurement-method-other-considerations.pdf>)
- Se aborda la **excepción coste-beneficio** cuando se aplique el método de la adquisición ante transacciones que afectan a los socios minoritarios de la entidad receptora. Existe una cierta heterogeneidad en la reacción; muchos están de

acuerdo; otros lo limitarían solo para el caso que los socios minoritarios no sean por un importe significativo y otros piensan que no debería existir esta excepción.

- También existió diversidad de opiniones sobre **el requerimiento a aplicar el método de valor contable cuando los socios minoritarios fuesen partes relacionadas (excepción de partes relacionadas)**, dado que pueden no tener las mismas necesidades de información sobre la entidad receptora que puedan tener otros socios minoritarios no vinculados. Entre los participantes que se opusieron a la excepción argumentan que entre esas partes relacionadas pueden estar las empresas asociadas de la matriz e inversoras en la sociedad receptora, que estarían interesadas en la información de estas última.
 - Muchos de los participantes pensaron que **la sociedad receptora no debería tener la oportunidad de aplicar las dos excepciones anteriores** si tiene socios minoritarios y sus valores cotizan en un mercado.
- La posición de los usuarios sobre la **selección del método** es objeto de un documento preparado por el equipo técnico:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap23d-feedback-on-selecting-the-measurement-method-user-feedback.pdf>

- La mayoría de los usuarios comparte que **no se debe utilizar un único método**, salvo los precedentes de China que solo aceptan el método de valor contable. La mayoría de los usuarios también aceptan el criterio de aplicación de los métodos propuesto cuando la entidad transferida se prepara para una Oferta Pública de Venta.

5. Proyecto Segunda Revisión comprensiva de la Norma NIIF para las Pymes

Antecedentes

Este proyecto es una Petición de Información (Request for Information) sobre el alcance del Borrador de modificación de 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 este 2021, si bien se ha concentrado en las reuniones del cuarto trimestre. El enlace adjunto presenta un resumen de cómo las decisiones adoptadas afectan a cada una de las Secciones de la NIIF para las Pymes.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/summary-of-iasb-tentative-decisions.pdf>

Página del proyecto:

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

En la reunión de diciembre de 2021 se han tomado las siguientes decisiones:

- **Combinaciones de negocios:**

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30a-towards-and-exposure-draft-ifrs-3-business-combinations.pdf>

El IASB propuso efectuar modificaciones en la *Sección 19. Combinaciones de negocios*:

- Incorporación de la **definición revisada de negocio** en 2018. Asimismo, solicita guías de aplicación en la aplicación del concepto:
 - El test opcional de concentración previsto en la NIIF 3. B7A-B7B.
 - Un árbol de decisión para evaluar si un proceso adquirido es sustantivo NIIF 3. B8-B12D.
 - Guías de aplicación en la valoración requerida en los párrafos NIIF 3. B8-B12D y ejemplos ilustrativos.
- Alineación parcial de los **requerimientos sobre costes de la combinación y contraprestación contingente** con los presupuestos de la NIIF 3. Para ello, se considerará lo siguiente:
 - Reconocer los gastos asociados a la adquisición como gasto del periodo.
 - Medir la contraprestación contingente a valor razonable en la medición inicial y en la posterior, salvo en el caso de instrumentos de patrimonio propio para la valoración posterior. Si la medición a valor razonable conlleva un esfuerzo o coste indebido, la entidad debería medir la contraprestación contingente como la mejor estimación, reconociendo la diferencia en resultados y ofreciendo una revelación adecuada.
- Las propuestas incorporarían los **requerimientos de la combinación por etapas** y solicitaría opinión sobre estos requisitos.
- Las propuestas incorporarían guías para el caso de la **combinación con creación de una nueva entidad**.
- Se propone que la Sección 19 **mantenga la medición de los Intereses minoritarios en la adquirida** como la participación proporcional del importe de los activos netos de la adquirida.

- **Consolidación de estados financieros (Sección 9):**

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30b-ifrs-10-consolidated-financial-statements.pdf>

El IASB propondrá modificaciones que alineen algunos puntos de esta sección con las NIIF completas. En concreto:

- **Alinear la definición de control** de la Sección 9 con la NIIF 10.
- Retener y actualizar la presunción refutable de la NIIF para las Pymes. 9.5 **relativa a la valoración del control**.
- No incorporar a la NIIF para las Pymes el requerimiento para las entidades de inversión, consistente en valorar sus inversiones en filiales a valor razonable con diferencia en resultados.

- **Negocios conjuntos (Sección 15):**

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30c-ifrs-11-joint-arrangements.pdf>

El IASB propondrá modificaciones que **alineen parcialmente los requerimientos de las NIIF completas y la NIIF para las Pymes**. A saber:

- Alinear la **definición de negocio conjunto**.

- Mantener la **clasificación** entre: operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente.
- **Mantener los criterios de la Sección 15**, incluida la alternativa de política contable para las entidades controladas conjuntamente (Valor razonable, método de la participación o coste).

- *Instrumentos financieros (Sección 11):*

Contrato de garantía financiera:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30e-ifrs-9-financial-guarantees.pdf>

Modelo de pérdida esperada:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30d-ifrs-9-impairment-of-financial-assets.pdf>

El IASB propondrá **alinear la definición de contrato garantía financiera con el previsto en la NIIF 9**. También se ha comentado con el equipo técnico cómo abordar un modelo de pérdida esperada. Tanto este modelo como la valoración de los contratos de garantía financiera se van a abordar en una próxima reunión.

- *Otras modificaciones derivadas de cambios en las NIIF completas y en Interpretaciones de las NIIF completas:*

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30f-amendments-to-ifrss-overview.pdf>

Se han propuesto cambios en las siguientes Secciones:

- **Sección 34:** Se propone alinearla con la NIC 41, lo que implica la separación inicial del valor de la planta del producto que está creciendo, pero ofreciendo una excepción a no aplicar este requisito si el coste y esfuerzo es indebido. (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30g-amendments-to-ifrss-bearer-plants.pdf>)
- **Sección 3:** Se propone incorporar modificaciones que alineen la sección con la definición de materialidad, la iniciativa de revelación y la presentación de políticas contables (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30h-amendments-to-ifrss-amendment-to-ias-1.pdf>)
- **Modificaciones en las NIIF completas e Interpretaciones:** Se propone alinear estos cambios en las NIIF completas y las Interpretaciones emitidas en la medida que se atengan al criterio de simplificación y reducción de la complejidad que persigue la NIIF para las Pymes. El Anexo A del siguiente documento preparado por el equipo técnico permite visualizar estas modificaciones (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30i-amendments-to-ifrss-amendments-recommended.pdf>). El siguiente enlace pone de manifiesto qué modificaciones no se propone incorporar a la NIIF para las Pymes: (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30j-amendments-to-ifrss-no-amendments-recommended.pdf>)

- *Otras Secciones en las que se proponen cambios:*

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap30k-other-topics-with-amendments-recommended.pdf>

- **No se modifica la Sección 22.7(a)** referente a clasificar las cuentas a cobrar frente a los accionistas como una disminución de patrimonio, en una emisión de capital. Este criterio se mantiene a pesar de la propuesta del equipo técnico de eliminar este requerimiento.
- Modificar la Sección 26 Pagos basados en acciones para incluir **exclusiones en el alcance como los previstos en la NIIF2.5**.
- Mantener los requerimientos de la Sección 26 sobre **pagos basados en acciones con opciones de cancelación**. Cuando ambas partes dispongan de la opción a cancelar, la Sección 26 indica que esta tendrá lugar en efectivo salvo que no tenga sustancia comercial. A pesar de la propuesta del equipo técnico, consistente en modificar este pasaje y estimar que la cancelación será en instrumentos de patrimonio salvo que carezca de sustancia económica, el IASB ha decidido mantener como criterio por defecto que la cancelación será en efectivo.

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

1. Proyecto de Pasivo por arrendamiento en una Venta con arrendamiento posterior

Antecedentes

En 2020, el Comité de Interpretaciones resolvió una consulta sobre el tratamiento de los pagos variables por uso o desempeño en un arrendamiento, en el marco de una operación de venta con arrendamiento posterior.

En estas operaciones, el vendedor retiene el derecho de uso del activo vendido durante el periodo de arrendamiento; por este motivo, solo se reconocen resultados como consecuencia de la enajenación por la proporción de uso del activo que no se retiene a través del derecho de uso. Esta proporción se determina a partir del porcentaje retenido y este es el porcentaje del pasivo por arrendamiento sobre el valor razonable. Al establecerse que **los pagos por arrendamiento son variables, dependiendo del uso o desempeño, según la NIIF 16 no darían lugar al reconocimiento de ningún pasivo** y, en consecuencia, se reconocería el 100% del beneficio en la operación de venta, al no retenerse nada por derecho de uso. La Consulta resolvió que, interpretando la NIIF 16, el arrendatario debería estimar el valor del pasivo a liquidar, aunque se hayan determinado mediante una cuota variable. No obstante, el Borrador incorpora un voto particular que cuestiona este tratamiento.

El análisis de esta consulta puso de manifiesto la **posibilidad de mejorar las guías que ofrece la NIIF 16 para medir posteriormente las transacciones de venta con arrendamiento posterior**. No obstante, curiosamente, el Borrador recoge un cambio en la redacción de la medición inicial para facilitar esta interpretación.

Borrador de Modificación: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/lease-liability/ed-lease-liability-in-a-sale-and-leaseback-es.pdf>

Página del proyecto:

La reunión de diciembre de 2021 ha confirmado la posición previa del IASB sobre esta materia.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap12a-ifrs-16-lease-liability-in-a-sale-and-leaseback.pdf>

De esta manera confirma lo siguiente:

- **El pasivo que surge para medir un arrendamiento con pagos variables (por uso o desempeño) es un pasivo.**
- **No modificar el criterio decidido en la consulta de junio de 2020** y recogido como modificación en la medición inicial en la NIIF 16.
- Clarificar que el arrendatario mide posteriormente **los cambios de valor del derecho de uso** en un arrendamiento, según los criterios expuestos en la NIIF 16 para en cualquier arrendamiento en general.
- **Incluir un ejemplo** de operación de venta con arrendamiento posterior que contenga pagos variables.

El IASB decidió efectuar los siguientes cambios en el Borrador:

- **No incluir el criterio para determinar qué proporción del bien vendido** se retiene a través del derecho de uso.
- Requerir que un arrendatario **mida las modificaciones de los arrendamientos como se reconocen en la NIIF 16**, para un arrendamiento en general.
- Requerir que cualquier referencia a los cambios de valor en los pasivos por arrendamiento o pasivos por arrendamiento revisados, como consecuencia de cambios de valor o modificaciones de arrendamiento, no provoquen el reconocimiento de ganancias o pérdidas que se relacionen con el derecho de uso retenido.

Opinión personal:

En líneas generales, el IASB **está procurando simplificar la valoración posterior de las operaciones de venta con arrendamiento posterior** al tratarlas como operaciones de arrendamiento, sin revisar el reconocimiento de resultados de la venta con la que se vinculan. Por otra parte, uno de los temas más controvertidos es la consideración del pasivo estimado por cuotas variables al calcular el derecho de uso retenido. El modelo de la NIIF 16 no considera que se reconozcan como pasivo; en mi opinión, **el tratamiento de la variabilidad en la cuota del arrendamiento posterior es económicamente también una revisión del precio de venta de los derechos transferidos** (el derecho de uso posterior al arrendamiento) **y que de ser analizados bajo la óptica de las contraprestaciones variables en la NIIF 15, se estaría dando una solución consistente con las normas contables actuales.** Este enfoque no supondría modificar el criterio de exclusión de los pagos variables (referidos a uso o rendimiento) como pasivos. El pasivo estimado se reconocería como ajuste al precio pactado en la venta. Puede verse:

Carta de comentario a la decisión de agenda:

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//559/559_26516_HORACIOMOLINAUniversidadLoyolaAndaluc_0_CommentletterTentativeAgendaDecisionandcommentlettersSaleandLeasebackwithVariablePaymentsIFRS16HMSMdVLMMOG.pdf

Carta de comentario al Borrador Pasivo por arrendamiento en una Venta con Arrendamiento posterior. Modificaciones propuestas a la NIIF 16:

2. Consulta de Agenda. Beneficios procedentes del uso de un aerogenerador

Antecedentes

En 2021, el Comité de Interpretaciones formuló una consulta sobre si una entidad (cliente) que firma un contrato para pagar el precio pactado en un contrato y recibir el precio de mercado del productor de energía (proveedor). El volumen contratado es la producción total de un parque de aerogeneradores por un periodo de 20 años. En la jurisdicción, el cliente y el proveedor solo pueden operar a través de un pool, no pudiendo adquirir la energía en el mercado. Por tanto, la liquidación entre el precio pactado y el de venta en el mercado se liquida por diferencias. Asimismo, el cliente recibe todos los derechos de emisión que generará la instalación. **La consulta versa sobre si el cliente retiene sustancialmente el derecho a los beneficios económicos que produzca la instalación.**

El Comité ha decidido que, en este caso, dado que el cliente no obtiene la energía directamente del proveedor no obtiene los beneficios económicos, aunque tenga la obligación o el derecho a cancelar las diferencias. Si el cliente requiriese un consumo menor de energía que el producido en la instalación, este no está obligado a comprar dicha energía, aunque sí a la liquidación de precios.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/economic-benefits-from-use-of-a-windfarm-ifrs-16/>

El IASB ha confirmado la decisión de que **este contrato no confiere el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del activo subyacente** y, consecuentemente, el contrato no se puede calificar como arrendamiento. Asimismo, en esta fase, se ha añadido la referencia a otras dos consultas previas para resolver este caso:

- Decisión de agenda: Significado de Entrega (NIIF 9 Instrumentos Financieros, agosto de 2005).
- Decisión de agenda: Aplicación del requerimiento “altamente probable” cuando un derivado específico se designa como un instrumento de cobertura (NIIF 9 y NIC 39, marzo de 2019).

El documento de trabajo del equipo técnico fue el siguiente:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap12b-economic-benefits-from-use-of-a-windfarm-ifrs-16.pdf>

Resolución:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/economic-benefits-from-use-of-a-windfarm/ifrs-16-economic-benefits-from-use-of-a-windfarm-dec-21.pdf>

1. Tercera Consulta sobre Agenda

Antecedentes

En 2021, el IASB ha emitido una Petición de Información (Request for Information) cuyo periodo de comentarios finalizó el 27 de septiembre de 2021

(<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/third-agenda-consultation/rfi-2021-1-third-agenda-consultation-2021-sp.pdf>).

Los objetivos de la consulta son obtener información sobre los siguientes aspectos:

- (a) la dirección y el equilibrio estratégicos de las actividades del Consejo;
- (b) los criterios para evaluar la prioridad de las cuestiones de información financiera que podrían añadirse al plan de trabajo; y
- (c) cuestiones de información financiera a las que se podría dar prioridad en el plan de trabajo del Consejo.

Los **criterios que propone el IASB** en la Petición de Información son los siguientes:

1. La **importancia** de la cuestión para los inversores.
2. Si hay **alguna carencia en la forma en que las empresas informan** del tipo de transacción o actividad en los informes financieros.
3. El **tipo de empresa al que es más probable que afecte esta cuestión**, incluyendo si se trata de un problema que se da con **mayor frecuencia en unas jurisdicciones que en otras**.
4. ¿En qué medida es probable que sea un **problema grave o dominante** para las empresas?
5. La posible **interacción del proyecto con otros proyectos** del plan de trabajo.
6. La **complejidad y la viabilidad del proyecto** y sus soluciones potenciales.
7. La **capacidad del Consejo y de sus partes interesadas** para llevar a cabo progresos oportunamente en el posible proyecto.

El documento propone una lista de posibles temas.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2020-agenda-consultation/>

En la reunión de diciembre de 2021 se ha abordado el análisis del último punto del feedback recibido, no tratado en reuniones anteriores.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap24a-third-agenda-consultation-feedback-summary-other-comments.pdf>

Posteriormente, se ha analizado en conjunto todas las propuestas de los participantes y se llega a la conclusión que **no es preciso cambiar los criterios expuestos en la Petición de Información, ni la lista de temas presentada**. El documento de trabajo del equipo técnico que se presentó al IASB es el siguiente:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/december/iasb/ap24b-third-agenda-consultation-criteria-for-assessing-the-priority-of-financial-reporting-issues-for-posting.pdf>

III. COMITÉ DE INTERPRETACIONES DE LAS NIIF

En la reunión de 30 de noviembre y 1 de diciembre de 2021, el Comité de Interpretaciones de las NIIF ha resuelto los siguientes temas.

1. Decisión de agenda preliminar. Principal versus Agente. Revendedores de software (NIIF 15)

El Comité recibió una consulta sobre si en un tipo de acuerdo de distribución, el distribuidor actúa como principal o agente del fabricante, cuando vende a los clientes finales. La relación entre las partes presenta las siguientes características:

- a) El **acuerdo** presenta las siguientes características:
 - El distribuidor puede ofrecer las licencias estándar del fabricante a los clientes finales.
 - El distribuidor ofrece asesoramiento antes de la venta, con la cual se identifica el tipo y número de licencias que necesitaría el cliente para satisfacer sus necesidades.
 - El distribuidor establece el precio de venta a los clientes.
- b) La **naturaleza del asesoramiento de preventa** varía en función de las necesidades del cliente. Si el cliente final decide:
 - No comprar licencias de software, no paga nada. El distribuidor y el cliente no celebran un acuerdo.
 - Para comprar un tipo y número específicos de licencias de software, el distribuidor negocia el precio de venta con el cliente final, realiza un pedido con el fabricante del software en nombre del cliente (y paga al fabricante) y factura al cliente final por el precio acordado.
- c) El **fabricante** del software proporciona al cliente las licencias de software solicitadas, emitidas a nombre del cliente, a través de un portal de software y con la clave necesaria para la activación. El fabricante del software y el cliente celebran un acuerdo que especifica el derecho del cliente a utilizar el software, una garantía que cubre la funcionalidad del software y el plazo de la licencia.
- d) Si el **distribuidor** aconseja al cliente que solicite un tipo o número incorrecto de licencias de software (que no satisfaga las necesidades del cliente), es posible que el cliente no acepte las licencias. El distribuidor no puede devolver las licencias no aceptadas al fabricante del software ni venderlas a otro cliente.

El equipo técnico desarrolla su análisis en el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/november/ifric/ap02-ifrs-15-principal-versus-agent-software-resellers.pdf>

Tras la reunión del 30 de noviembre y 1 de diciembre del Comité de Interpretaciones, la consulta pública para esta decisión de agenda se formula en los siguientes términos:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/principal-versus-agent-software-reseller-ifrs-15/tentative-agenda-decision-and-comment-letters/#consultation>

El plazo de envío de comentarios finaliza el 08/022022 y se puede efectuar en este enlace:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/principal-versus-agent-software-reseller-ifrs-15/tentative-agenda-decision-and-comment-letters/>

2. Decisión de agenda. Beneficios económicos procedentes del uso de un aerogenerador

El Comité analizó las cartas de comentario. El equipo técnico realiza el siguiente análisis:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/november/ifric/ap03-ifrs-16-economic-benefits-from-use-of-a-windfarm.pdf>

Cartas de comentario:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/november/ifric/ap03a-ifrs-16-economic-benefits-from-use-of-a-windfarm-cls.pdf>

El Comité propone añadir a la decisión de agenda preliminar un párrafo final en el que se remite a otras decisiones de agenda que ayudan a interpretar los hechos descritos en la consulta.

1. Otros asuntos

El Comité recibió una consulta que dará lugar a una decisión de agenda futura:

- **Créditos negativos para vehículos de bajas emisiones** (Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de la NIC 37).
La cuestión negativa se refiere al tratamiento contable de la adquisición o fabricación de vehículos que la regulación considera contaminantes por superar un nivel. Esta regulación implica la generación de unos créditos negativos que deben ser compensados adquiriendo o generando créditos positivos. En caso de no hacerlo, el regulador sancionaría económicamente a la entidad. ¿Debe la entidad reconocer un pasivo por el hecho de adquirir o fabricar estos vehículos?
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/november/ifric/ap04-ias-37-negative-low-emission-vehicle-credits.pdf>
- **Actualización de los temas** que se están trabajando:
(<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/november/ifric/ap06-ifric-work-in-progress.pdf>):
 - Existen dos temas que finalizó el plazo de consulta el 25 de noviembre de 2021 y que se estudiarán en breve:
 - **Depósitos a la vista con restricciones en la disponibilidad** (NIC 7)
 - **Cobros en efectivo a través de Transferencia electrónica** como medio de cancelación de activos financieros (NIIF 9)
 - Se han recibido dos temas que se estudiarán:
 - **Concesiones de renta de alquiler: arrendadores y arrendatarios (NIIF 16)** (propuesta por la ESMA): ¿Cómo se deben contabilizar por ambas partes las condonaciones de renta voluntarias concedidas por el arrendador? Y ¿cómo un arrendador estimaría una pérdida por deterioro en una cuenta a cobrar por arrendamiento que se espera cancelar mediante una condonación de cobros de arrendamiento en el futuro?
 - **Adquisición de entidades de propósito especial: clasificación de las acciones cotizadas como patrimonio o pasivo (NIC 32)** (propuesta por el ESMA).

