

Novedades de la Fundación NIIF en el mes de abril

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 de las siguientes reuniones:

- IASB: 25-28 de abril de 2022.
- Comité de Interpretaciones: 20 de abril de 2022.

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.

Resumen ejecutivo:

1. El IASB ha continuado el análisis del *feedback* recibido en la *Post Implementation Review* de la NIIF 9. Los temas abordados analizan las **características de los flujos de efectivo contractuales**. La valoración general sobre su funcionamiento es positiva, si bien se identifican algunos puntos a seguir trabajando como son los instrumentos vinculados contractualmente y los instrumentos con cláusulas de desempeño en ESG. *Págs. 3-5*
2. El IASB avanzó en el proyecto sobre el **método de la participación**. Se trató cómo medir el **coste de una inversión en una asociada sin que esta haya modificado su influencia significativa**. El equipo de trabajo presentó tres alternativas de medición. El Consejo ha solicitado al equipo técnico que proponga una **solución acorde al enfoque de acumulación de adquisiciones** y seguirá respondiendo a otras cuestiones tras esta elección. *Pág. 5-6*
3. El IASB abordó el análisis del *feedback* recibido al Borrador de modificación del Documento para la Práctica denominado **Comentarios de la Gerencia** (equivalente al Informe de gestión). *Págs. 7-8*
4. El IASB discutió cuestiones relacionadas con la revelación en el proyecto de Fondo de Comercio y Deterioro. En las próximas reuniones, entre otros temas, el IASB deberá decidir sobre la **contabilización posterior del fondo de comercio**, lo que incluye decidir sobre el conjunto de requerimientos de revelación con relación a las combinaciones de negocio (especialmente, sobre el **desempeño posterior del fondo de comercio** e información cuantitativa sobre las **sinergias esperadas**). También se debe decidir sobre el **enfoque de test de deterioro exclusivamente o el de amortización y test de deterioro** para la medición posterior del fondo de comercio. *Págs. 8-9*
5. El IASB siguió **perfeccionando el proyecto de Estados financieros principales**. En la reunión de abril se ha discutido la presentación de los gastos por naturaleza mediante un modelo de matriz parcial, en la que cada línea de gasto en la cuenta de resultados por funciones contenga el desglose de estos importes en los subepígrafes por naturaleza *Págs. 9-10*
6. El proyecto de segunda revisión de la NIIF para las Pymes sigue avanzando y se han decidido **16 modificaciones en los criterios de revelación en la NIIF para la Pymes**, siguiendo la metodología aprobada en la reunión de marzo de 2022. *Págs. 10-11*

7. El IASB analizó el feedback recibido en el proyecto de revelación de filiales de entidades que aplican NIIF pero que no rinden cuentas al público. En líneas generales, **el objetivo del proyecto es de interés para los stakeholders** porque reduce los costes de preparación de información y simplifica los procesos. *Págs. 11-12*
8. El Consejo se ha pronunciado favorablemente a la Decisión de Agenda elevada por el Comité de interpretaciones. La cuestión planteada aborda la **contabilización de las restricciones en la disposición de un depósito a la vista**, como consecuencia de un contrato con un tercero, no modifican su calificación como efectivo, salvo que estas restricciones provoquen que el depósito ya no se ajuste a la definición de efectivo prevista en la NIC 7. *Págs. 12-13*
9. La reunión del IASB también abordó **la revisión de la agenda 2022-2026** y se decidió abordar dos proyectos que entrarían en fase de investigación sobre intangibles y sobre el estado de flujos de efectivo. Asimismo, se incorpora como un proyecto de mantenimiento y aplicación consistente un proyecto sobre revelación de riesgos relacionados con el clima. *Págs. 13-14*
10. El Comité de Interpretaciones propuso que el IASB se pronuncie sobre la **calificación como agente o principal de un distribuidor de software**. *Págs. 15-18*
11. El ISSB sigue avanzando en la **creación de un entorno institucional amplio que facilite la difusión y adopción de sus estándares**, así como enriquecer el proceso de información previo a la toma de decisiones. En este caso, se va a crear un órgano de asesoramiento del ISSB que reúna a los órganos de ciertas jurisdicciones que están trabajando en este tipo de estándares. *Pág. 19*

I. IASB

En la reunión del 25 al 28 de abril de 2022, el IASB ha avanzado en algunos de los proyectos de su plan de trabajo actual. El resumen de la reunión publicado por el IASB se presenta en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb/2022/iasb-update-april-2022/>

PROYECTOS

1. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9—Clasificación y Medición

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.

En 2021, el IASB publicó un Requerimiento de Información (*Request for Information*) para efectuar la valoración de la implementación de la NIIF 9. El periodo de comentarios finalizó el 28 de enero de 2022 y se recibieron 94 cartas, de las cuales la mitad procedieron de Europa y dos tercios de preparadores, emisores de normas nacionales y organismos de la profesión auditora.

La finalidad de la revisión posterior a la implantación pretende cuatro objetivos. El primero es evaluar si los **objetivos perseguidos con la norma** se consiguieron. El segundo que la **información es útil** para los usuarios de la información. El tercero es que los **costes son los esperados** tanto para la preparación, auditoría, conseguir su vigencia efectiva e interpretar la información. El cuarto es que la norma puede ser aplicada **consistentemente**.

La NIIF 9 se va a revisar en su totalidad. En este proyecto se aborda la clasificación y medición de los instrumentos financieros. Los temas identificados son los siguientes:

a) El **enfoque de clasificación y medición de la NIIF 9**. La idea preliminar que se ha extraído es que, aunque el modelo funciona bien, los cambios respecto a la NIC 39 tienen un efecto poco importante en la contabilización de los instrumentos financieros.

b) El **modelo de negocio para gestionar los activos financieros**. El Consejo está interesado en conocer si se han producido reclasificaciones de las carteras debido a cambios en los modelos de negocio y en qué circunstancias han tenido lugar. Las reclasificaciones empeoran la comparabilidad de la información, por eso los cambios deben venir dados por hechos significativos como pueda ser el cambio en el modelo de negocio. Estos cambios además serán poco frecuentes. Asimismo, el Consejo quiere conocer si ha habido cambios significativos que no han cumplido con las previsiones establecida para que tenga lugar un cambio en el modelo de negocio.

c) Las **características de los flujos de efectivo contractuales**. El Consejo pretende saber si los instrumentos financieros con características ESG pueden ser Solo Pago de Principal e Intereses (SPPI) y si el método de valoración de flujos contractuales ofrece una información útil a los

usuarios. Adicionalmente, algunos *stakeholders* han preguntado si son SPPI los instrumentos que ajustan los intereses en función de la consecución de objetivos ESG. Según estos *stakeholders*, este ajuste podría representar una consideración del riesgo de crédito o un margen. Otros *stakeholders* se preguntan qué riesgo está cubriendo esta vinculación de los intereses a los objetivos ESG. Adicionalmente, el Consejo desea conocer el efecto de las condiciones ESG en pasivos financieros. Finalmente, el IASB desea conocer cuáles son las circunstancias en las que se están presentando los instrumentos que están contractualmente vinculados.

d) **Instrumentos de patrimonio y otro resultado integral.** Algunos *stakeholders* cuestionan que, cuando los activos financieros son instrumentos de patrimonio y se valoran por su valor razonable con diferencia en otro resultado integral, no se reciclen a resultados los ajustes en otro resultado integral sea consistente con el marco conceptual. Este explicita que el reciclaje debería producirse cuando sea más representativo del desempeño logrado por el inversor; sin embargo, el IASB no tiene claro cuándo sucede ese momento.

e) **Pasivos financieros y riesgo de crédito propio.**

f) **Modificaciones a los flujos de efectivo contractuales.**

g) **Coste amortizado y tipo de interés efectivo.** Al IASB le gustaría saber cómo tratar el tipo de interés efectivo cuando está sujeto a hechos contingentes.

h) **Transición.**

i) **Otros asuntos a abordar.**

Se adjunta el texto del Documento de Discusión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/pir-ifrs-9/rfi2021-2-pir-ifrs9.pdf>

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/post-implementation-review-of-ifrs-9-classification-and-measurement/#current-stage>

En la reunión de abril, el Consejo ha abordado el feedback recibido sobre las **características de flujos contractuales**. En general, se considera que esta regulación funciona adecuadamente y está ofreciendo información útil a los usuarios de la información. Algunos participantes propusieron que una aplicación estricta de los criterios podría llevar a calificar muchos instrumentos fuera de la categoría de Solo Pago de Principal e Intereses (SPPI) por características escasamente relevantes, por lo que proponen bifurcar esas características. El equipo técnico responde a estas últimas inquietudes recordando que una característica del instrumento con un impacto en los flujos de efectivo que se pudiera considerar de minimis no afectaría a la clasificación del instrumento.

Como consecuencia del análisis se han identificados dos temas relevantes. A saber:

- a) Los instrumentos vinculados contractualmente
- b) Los activos financieros con cláusulas ESG

Los **instrumentos vinculados contractualmente** son transacciones en las que el emisor estructura en el contrato distintos tramos, en los que el emisor soporta niveles diferentes de

riesgo de crédito, dado que unos tramos tienen prioridad en el cobro de intereses y principal frente a otros (NIIF 9.B4.26-B4.36).

El IASB discutió si era preciso desarrollar un proyecto de norma dado que se plantean con cierta frecuencia cuestiones con relación a los instrumentos vinculados contractualmente. Entre los temas que pueden requerir clarificación se encuentran el alcance de este tipo de instrumentos estructurados en tramos y el de los activos financieros sin recurso; así como la consistencia en las soluciones adoptadas en ambos tipos de instrumentos.

El documento del equipo de trabajo se puede consultar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap3c-ccfc-cli.pdf>

Por su parte, los **activos financieros que incorporan cláusulas ESG** pretenden que éstas actúen como un incentivo para el cumplimiento de ciertos objetivos sociales, medioambientales o de gobernanza. Estas cláusulas no tratan de compensar al prestamista por asumir tal tipo de riesgos, por lo que no se puede considerar que sean cláusulas compatibles con un acuerdo básico de préstamo. En opinión del equipo técnico, los principios desarrollados actualmente son válidos, si bien podría ser útil desarrollar guías que permitan una aplicación consistente del criterio SPPI, en este caso como en otros futuros que se pudieran presentar. El documento del equipo de trabajo se puede consultar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap3b-ccfc-esg-linked-features.pdf>

Finalmente, se han identificado una serie de **cuestiones de aplicación**. El equipo de trabajo expone su punto de vista sobre cada uno de ellos y que el Consejo pueda decidir el curso de actuación en cada caso. Este documento y las propuestas pueden consultarse en el siguiente enlace (páginas 9-19): <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap3a-ccfc.pdf>

2. Método de la participación

Antecedentes

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

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

una entidad de inversión que valora su participación a valor razonable con diferencia en resultados.

- Para más casos mencionados puede verse el siguiente enlace, en su apéndice B: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/october/iasb/ap13-equity-method-of-accounting.pdf>

Página del proyecto:

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

En la reunión de abril se debatieron dos cuestiones:

- a) El tratamiento contable de la adquisición de un paquete accionario en una empresa asociada sin llegar a asumir el control.
- b) El resultado de una investigación referente a los cambios que se han realizado en las NIIF tras la aprobación del Marco Conceptual, las Combinaciones de negocios y los acuerdos conjuntos.

Sobre el primer punto, el IASB ha decidido realizar una consulta con los *stakeholders* sobre **cómo medir el coste de una inversión en una asociada sin que esta haya modificado su influencia significativa**. El equipo de trabajo presentó tres alternativas de medición. La primera de ellas mediría la inversión con un activo único lo que implicaría volver a medir la participación previa al valor razonable en la fecha de la adquisición adicional, al igual que dicha inversión adicional. La segunda es medir la participación como la acumulación de adquisiciones; es decir al valor contable de su participación previa (la cual aplica el método de la participación) se le añadiría el coste de la nueva adquisición. La tercera alternativa es valorar toda la participación como un único activo, pero por el valor de la participación previa (fruto de aplicar el método de la participación), lo que implica reconocer un resultado en el momento inicial por el exceso o defecto que se haya pagado sobre ese valor contable. El Consejo ha solicitado al equipo técnico que proponga una solución acorde al enfoque B de acumulación de adquisiciones y seguirá respondiendo a otras cuestiones tras esta elección. El análisis del equipo de trabajo se recoge en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap13a-purchases-of-an-additional-ownership-interest-in-an-associate-without-a-change-in-significant-influence.pdf>

En relación con la **investigación emprendida sobre otras normas contables que hayan abordado la participación en otras entidades**, el equipo técnico analizó el Marco Conceptual donde se ha consagrado la teoría de la entidad. Según esta la información se presenta desde la perspectiva de la entidad y no de un grupo concreto de propietarios. La vigencia de esta teoría ya se apreciaba en otras normas como la presentación de los intereses minoritarios en la NIIF 3, los cambios en el porcentaje de participación en una filial y las combinaciones por etapas. Por su parte, en la NIIF 11 sobre negocios conjuntos se eliminó la integración proporcional, consagrándose el método de la participación. Asimismo, esta norma también distinguió la toma de control conjunta de la toma de control de una entidad. Esta última supone un hecho económico relevante pues afecta al perímetro del grupo, tal y como lo define la NIIF 10 y por ello se justifica un cambio en la valoración de las participaciones previas, debido a la toma o pérdida de control. El trabajo de investigación realizado por el equipo técnico se presenta en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap13b-research-findings.pdf>

3. Proyecto de revisión del Documento de la Práctica. Comentarios de la gerencia

Antecedentes

Este proyecto pretende revisar el *Documento de Práctica 1. Comentarios de la gerencia* aprobado en 2010. Estos Comentarios de la Gerencia complementan los estados financieros aportando la visión de la gerencia sobre cómo los factores afectan al rendimiento, a la situación financiera, la capacidad para crear valor y generar flujos de efectivo. Es, por tanto, un documento equivalente al Informe de gestión en España. **El destinatario principal de esta información es el inversor.** Aunque pueda haber otros colectivos interesados, que pueden utilizar esta información, no son el público objetivo de este documento.

El cumplimiento de este Documento de la Práctica no es necesario para que los estados financieros se preparen bajo NIIF. Las jurisdicciones locales son las que deben imponer la exigibilidad o no de este Documento.

El objetivo del Consejo es **desarrollar requerimientos y guías que proporcionen suficiente flexibilidad para adaptarse a la información que es relevante y disciplina suficiente para facilitar la verificación externa** y su imposición por los legisladores y reguladores locales.

El Consejo ha propuesto un enfoque basado en objetivos. Los objetivos de la información a revelar se plantean en seis áreas de contenido:

- El modelo de negocio de la entidad; ¿cómo crea valor? y ¿cómo genera flujos de efectivo?
- La estrategia de la gerencia para sostener y desarrollar el modelo de negocio, así como las oportunidades que la gerencia ha decidido perseguir.
- Los recursos y relaciones de los que dependen el modelo y la estrategia de negocio, incluidos los recursos no reconocidos como activos.
- Los riesgos que pueden afectar el modelo de negocio, la estrategia, los recursos o las relaciones.
- Los factores y tendencias del entorno externo que han afectado o podrían afectar al modelo de negocio, la estrategia, los recursos o las relaciones.
- El rendimiento y la situación financiera, incluyendo cómo se han visto o podrían verse afectados en el futuro por otros temas tratados.

Borrador:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/management-commentary/ed-2021-6-management-commentary-es.pdf>

Fundamentos de conclusiones:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/management-commentary/ed-2021-6-bc-management-commentary-es.pdf>

En la reunión se han presentado un conjunto de documentos preparados por el equipo técnico donde se recoge el **feedback recibido a la consulta pública**, cuyo periodo de comentario finalizó en noviembre de 2021. Los temas tratados fueron los siguientes:

- Objetivos de revelación y ejemplos de aplicación
- Resultados a largo plazo, intangibles y ESG
- Cálculo de la materialidad
- Información completa, equilibrio y precisión entre otros atributos
- Indicadores
- Identificación, autorización y declaración de cumplimiento
- Análisis de efectos
- Fecha efectiva de vigencia
- Estructura y desarrollo del borrador

4. Fondo de comercio y deterioro

Antecedentes

Tras la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 3 (entre los años 2013 y 2015), el IASB ha considerado algunas mejoras potenciales en el tratamiento del fondo de comercio; por este motivo, se incorporó en 2015 a la agenda de investigación. En 2020, se ha emitido un Documento de Discusión que contiene los siguientes puntos a analizar:

- 1.- Revisar los requisitos de revelación, presentando información sobre los objetivos a conseguir con la adquisición en el ejercicio que se produce y en los posteriores.
- 2.- Explorar si es posible hacer más eficaz y menos complejo el test de deterioro. El fondo de comercio está protegido por el margen que genera la unidad de negocio de la entidad absorbente, por lo que este puede estar evitando el reconocimiento de unas pérdidas en el fondo de comercio.
- 3.- Valorar si es oportuno reintroducir la amortización del fondo de comercio.
- 4.- Presentar el patrimonio de una entidad excluyendo el importe del fondo de comercio. La razón argumentada es doble: la plusvalía no se mide directamente, sino indirectamente y tampoco se pueden enajenar, por lo que es diferente a otro tipo de activos.
- 5.- Eliminar el requisito de un test de deterioro anual. Este requisito puede ser combinado con la exigencia de la amortización o no. La razón para mantener el test anual es que da mayor robustez al test de deterioro; por el contrario, se argumenta que supone un coste excesivo y su exigencia solo ante el caso de indicios de deterioro haría más eficiente este proceso.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/#about>

En la reunión de abril, el Consejo estudió el *feedback* procedente de actividades de difusión adicionales y que versó sobre los puntos de vista expresados en el Documento de Discusión. El debate se centró en las cuestiones relacionadas con la revelación y en cómo continuar en el desarrollo de las posiciones iniciales.

El siguiente documento del equipo técnico sintetiza el *feedback* recibido en las actividades adicionales:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap18a-goodwill-and-impairment-feedback-from-additional-outreach-activities.pdf>

El equipo técnico también preparó un documento sobre cómo abordar la revelación posterior sobre el desempeño del fondo de comercio:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap18b-goodwill-and-impairment-possible-ways-forward.pdf>

Asimismo, el equipo técnico preparó dos ejemplos que muestran la información que se está planteando incorporar y que se pueden encontrar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap18c-goodwill-impairment-staff-examples.pdf>

En las próximas reuniones, entre otros temas, el IASB deberá decidir sobre la contabilización posterior del fondo de comercio, lo que incluye decidir sobre el conjunto de **requerimientos de revelación** con relación a las combinaciones de negocio (especialmente, sobre el desempeño posterior del fondo de comercio e información cuantitativa sobre las sinergias esperadas). También se debe decidir **sobre el enfoque de test de deterioro exclusivamente o el de amortización y test de deterioro** para la medición posterior del fondo de comercio. En este último punto, el IASB deberá valorar **si es posible estimar fiablemente la vida útil del fondo de comercio y el patrón de disminución de este activo**; además de **evaluar el impacto** de dar de baja importes significativos del fondo de comercio si se reintroduce la amortización.

5. 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 analizó la revelación de los gastos por naturaleza en la Memoria cuando elige la presentación de los gastos por función en la Cuenta de resultados. El IASB ha evaluado el feedback recibido tanto de usuarios como de preparadores para terminar proponiendo en el Borrador la revelación de los gastos por naturaleza porque es útil para proyectar su evolución futura, a pesar del coste que supone para los preparadores.

En la reunión de abril se ha discutido la **presentación de los gastos por naturaleza mediante un modelo de matriz parcial**, en la que cada línea de gasto en la cuenta de resultados por funciones contenga el desglose de estos importes en los subepígrafes por naturaleza (enfoque por matriz parcial 2). El documento preparado por el equipo técnico también presenta un modelo de matriz parcial, que denomina 1, y en el que la presentación de los gastos en la cuenta de resultados es por naturaleza y en cada línea se incorporan subepígrafes por funciones. Asimismo, se ha estudiado el análisis de costes y beneficios procedente del trabajo de los órganos consultivos, de los preparadores y de los usuarios de la información financiera. El equipo de trabajo presentó este documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap21a-analysis-of-operating-expenses-by-nature-in-the-notes.pdf>

A la reunión el equipo técnico presentó el documento que se adjunta en el que se relata el estado de las deliberaciones en este proyecto:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap21-pfs-cover-note-and-summary-of-feedback-and-redeliberations.pdf>

6. 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 abril de 2022, el IASB ha tratado cómo abordar el Borrador de la NIIF para las Pymes y que seguiría el principio de “alineamiento con las NIIF”. El equipo técnico presentó un

documento con las principales decisiones que se han adoptado desde marzo de 2021, cuando se aprobó preparar un Borrador de modificación de la NIIF para las Pymes:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap30-sme-cover-paper.pdf>

El IASB también aprobó 16 modificaciones en los criterios de revelación de la NIIF para las Pymes, las cuales se basan en los criterios aprobados en la reunión de marzo de 2022 y que se coordinan con los planteados en el Borrador de revelación de filiales que no rinden cuentas de manera pública. El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap30a-towards-an-ed-disclosures.pdf>

7. Iniciativa de revelación. Filiales sin rendición de cuentas pública: Revelaciones

Antecedentes

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

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

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

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

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

Página del proyecto:

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

En la reunión se revisó el feedback recibido al Borrador y a varias actividades de difusión del proyecto. El análisis de las cartas de comentario queda recogido en el siguiente enlace preparado por el equipo técnico:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap31a-feedback-from-comment-letters.pdf>

Asimismo, también preparó un documento de resumen del *feedback* de las actividades de difusión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap31b-subidiaries-feedback-from-outreach-events-final.pdf>

En líneas generales, **el objetivo del proyecto es de interés para los *stakeholders* porque reduce los costes de preparación de información y simplifica los procesos**. Los temas en los que las opiniones fueron menos homogéneas son los siguientes:

- El alcance de la Norma.
- El enfoque adoptado para abordar las simplificaciones que comienza en la NIIF para las Pymes.
- La estructura de la Norma. Parece que existe acuerdo en que se emita una Norma con esta finalidad y que se organice por NIIF en la que se proponen menos requisitos de revelación; sin embargo, algunos participantes en el proceso manifestaron su disconformidad con la inclusión de notas en la Norma informando sobre las revelaciones exigidas en otras normas.

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

1. Depósitos a la Vista con Restricciones de Uso que surgen de un Contrato con un Tercero (NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo): Finalización de la decisión de la agenda

El Consejo se ha pronunciado favorablemente a la Decisión de Agenda elevada por el Comité de interpretaciones. La cuestión planteada aborda la contabilización de **las restricciones en la disposición de un depósito a la vista, como consecuencia de un contrato con un tercero, no modifican su calificación como efectivo**, salvo que estas restricciones provoquen que el depósito ya no se ajuste a la definición de efectivo prevista en la NIC 7. En el caso resuelto en esta consulta, las restricciones contractuales sobre el uso de los importes mantenidos en el depósito a la vista no cambian la naturaleza del depósito: la entidad puede acceder a esos importes en todo momento. Por lo tanto, el Comité concluyó que la entidad debe incluir el depósito a la vista como un componente de "efectivo y equivalentes de efectivo" en su estado de flujos de efectivo.

A efectos de presentación en el estado de situación financiera, **la entidad ha de clasificar este depósito como Efectivo y otros medios líquidos equivalentes, pudiendo desagregar en una línea separada este depósito sujeto a restricciones contractuales si considera que mejora la comprensión sobre este activo**. No obstante lo anterior, si la entidad distingue entre activos corrientes y no corrientes, el depósito a la vista será clasificado como corriente, salvo que la restricción contractual impidiese su disposición por un periodo superior a 12 meses desde la fecha de presentación de los estados financieros (NIC 1.66.d).

La Decisión de Agenda se encuentra en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2022/demand-deposits-with-restrictions-on-use-arising-from-a-contract-with-a-third-party-apr-2022.pdf>

ESTRATEGIA Y GOBERNANZA

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 abril de 2022, el Consejo abordó qué temas se deben añadir a la Agenda 2022-2026, así como los comentarios al proceso debido los cuales se comunicarán al *Due Process Oversight Committee*.

Los temas que se deben añadir a la agenda son los siguientes:

1.- Como proyecto de mantenimiento y aplicación consistente, uno relacionado con riesgos relacionados con el clima.

2.- Para incorporar a los proyectos a investigar los dos siguientes:

- Intangibles
- Estado de flujos de efectivo

3.- Se propone una lista de asuntos en reserva en caso de existir capacidad disponible. Entre ellos se deben añadir los dos siguientes:

- Segmentos de operaciones
- Mecanismos de fijación de precios por contaminar

4.- Se propone no agregar los dos proyectos siguientes:

- Criptomonedas y transacciones relacionadas
- Revelaciones sobre el principio de empresa en funcionamiento

El equipo técnico preparó un documento en el que analizó estos proyectos y se puede leer en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/iasb/ap24a-projects-to-add-to-the-work-plan.pdf>

II. COMITÉ DE INTERPRETACIONES DE LAS NIIF

En la reunión del 20 de abril, el Comité de Interpretaciones de las NIIF ha resuelto el siguiente tema.

1. Principal versus agente: distribuidor de software (NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes)

El Comité recibió una consulta sobre si las actuaciones de un distribuidor de software son en calidad de principal o agente. La consulta es la siguiente:

Los hechos a analizar

Los datos básicos son los siguientes:

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 el 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.

A continuación, reproducimos la decisión aprobada para la consideración del Consejo.

Requisitos aplicables en la NIIF 15: Consideraciones de principal vs. agente

Los párrafos B34 a B38 establecen un marco para determinar si una entidad es principal o agente. Cuando otra parte participa en el suministro de bienes o servicios a un cliente, una entidad determina si la naturaleza de su compromiso es una obligación de cumplimiento para proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (la entidad es un principal) o para alcanzar acuerdos para que esos bienes o servicios sean proporcionados por la otra parte (la entidad es agente).

El párrafo B34A establece que la determinación de la naturaleza de su compromiso requiere que una entidad:

a. identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente. Un bien o servicio específico es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente (párrafo B34); y

b. evalúe si controla cada bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente.

Una entidad es principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera a un cliente (párrafo B35). Una entidad que es agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por otra parte antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente (párrafo B36).

Identificación de los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

El primer paso para identificar los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente es evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente. Un contrato con un cliente generalmente establece explícitamente los bienes o servicios que una entidad promete transferir a un cliente. Sin embargo, el contrato también puede incluir compromisos implícitos en las prácticas comerciales habituales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas si, en el momento de celebrar el contrato, esos compromisos crean una expectativa válida del cliente de que la entidad transferirá un bien o servicio al cliente (párrafo 24).

Después de haber evaluado los bienes o servicios prometidos en el contrato con el cliente, una entidad identifica, aplicando los párrafos 27 a 30, cada bien o servicio distinto (o conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente.

Evaluar si una entidad controla cada bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente

Cuando otra parte participa en el suministro de bienes o servicios a un cliente, el párrafo B35A establece las circunstancias en las que una entidad es principal, una de las cuales es cuando la entidad obtiene el control de un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al cliente. El control de un activo se refiere a la capacidad para dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo; el control incluye la capacidad para impedir que otras entidades dirijan el uso de un activo y obtengan los beneficios de él (párrafo 33).

En el párrafo B37 se establecen indicadores para ayudar a una entidad a determinar si se trata de principal o de agente, que incluyen pero no se limitan, entre otros: a) la responsabilidad principal de cumplir la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado; (b) el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente o después de la transferencia del control al cliente; y (c) la discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado.

Los indicadores pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y los términos y condiciones del contrato, y diferentes indicadores pueden proporcionar evidencia más persuasiva en diferentes contratos (párrafo B37A).

Aplicación de la NIIF 15 a los hechos descrito en la consulta

Identificación de los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

En el patrón de hecho descrito en la solicitud, el contrato del distribuidor con un cliente incluye una promesa explícita de transferir un tipo y número específicos de licencias de software estándar al cliente.

El Comité observó que el asesoramiento previo a la venta que presta el distribuidor —en virtud del acuerdo de distribución entre el fabricante del software y el distribuidor— no es un compromiso implícito en un contrato con un cliente. En el momento de celebrar un contrato con un cliente, el distribuidor ya ha proporcionado el asesoramiento. No hay más asesoramiento que proporcionar por parte del distribuidor y el asesoramiento ya proporcionado no se transferirá al cliente después del inicio del contrato. En consecuencia, en el momento de celebrar un contrato con un cliente, no existe ninguna expectativa válida del cliente de que el distribuidor transfiera un bien o servicio al cliente que no sean las licencias de software estándar.

En consecuencia, el Comité llegó a la conclusión de que, en los hechos descritos en la consulta, los bienes comprometidos en el contrato del distribuidor con el cliente son las licencias de software estándar. Debido a que las licencias de software estándar son los únicos bienes prometidos en el contrato con el cliente, son bienes distintos que se proporcionarán al cliente. Dichas licencias son, por tanto, los productos especificados que deben facilitarse al cliente tal como se describe en el apartado B34A, letra a).

Evaluar si el distribuidor controla las licencias de software estándar antes de que se transfieran al cliente

En los hechos descritos en la consulta, el distribuidor evalúa si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante del software antes de que se transfieran al cliente. Esta apreciación del control exige la consideración de los hechos y circunstancias específicos, que incluyen los términos y condiciones de los contratos entre el distribuidor y el cliente, el distribuidor y el fabricante de programas informáticos, y el fabricante de programas informáticos y el cliente.

Si, después de aplicar los principios y requisitos de control de la NIIF 15, no está claro si el distribuidor es principal o agente, el distribuidor tiene en cuenta los indicadores del párrafo B37 al evaluar si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante del software antes de que se transfieran al cliente. En los hechos descritos en la consulta, el Comité observó que:

a. las licencias de software proporcionadas al cliente solo existen después de que el distribuidor realiza un pedido al fabricante del software y el fabricante del software emite las licencias de software a nombre del cliente. El fabricante del software es responsable de la funcionalidad del software, así como de la emisión y activación de las licencias. Por lo tanto, el fabricante del software es responsable en estos aspectos de cumplir la promesa de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].

b. el distribuidor es la parte que se relaciona con el cliente tanto antes como después de que las licencias de software se transfieran al cliente, asumiendo la responsabilidad de las licencias no aceptadas. Por lo tanto, el distribuidor es responsable en estos aspectos de cumplir el compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37 (a)].

c. el distribuidor no controla un conjunto de licencias de software estándar antes de celebrar el contrato con el cliente y no puede, por ejemplo, dirigir las licencias de software a otro cliente.

Por lo tanto, el distribuidor no tiene ningún riesgo de inventario antes de que las licencias se transfieran al cliente, pero tiene riesgo de inventario después de la transferencia hasta que el cliente acepte las licencias (párrafo B37(b)).

d. el distribuidor tiene facultades discrecionales para establecer el precio de las licencias de software (párrafo B37(c)). La discrecionalidad de precios puede ser menos relevante para la evaluación del control si, por ejemplo, el mercado de las licencias de software es tal que el distribuidor, en efecto, tiene una flexibilidad limitada para establecer el precio.

El Comité observó que la conclusión de si el distribuidor es principal o agente depende de los hechos y circunstancias específicos, incluidos los términos y condiciones de los contratos pertinentes. El distribuidor aplicaría un juicio al hacer su evaluación general de si se trata de principal o agente, incluida la consideración de la relevancia de los indicadores para la evaluación del control y el grado en que proporcionan pruebas del control de las licencias de software estándar antes de que se transfieran al cliente, en el contexto y los requisitos establecidos en los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15. El Comité también observó que el distribuidor debería divulgar: (a) información importante sobre la política contable de conformidad con la NIC 1 Presentación de los Estados Financieros, y (b) información requerida por la NIIF 15, incluidas sus obligaciones de desempeño (párrafo 119) y los juicios realizados al aplicar la NIIF 15 que afectan significativamente la determinación del importe y el momento de los ingresos por contratos con los clientes (párrafo 123).

El Comité concluyó que los principios y requisitos de las Normas de Contabilidad NIIF proporcionan una base adecuada para que un distribuidor determine si, en el patrón de hecho descrito en la solicitud, es principal o agente para las licencias de software estándar proporcionadas a un cliente. En consecuencia, el Comité decidió no añadir un proyecto normativo al plan de trabajo.

El equipo técnico desarrolla su análisis en el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/april/ifric/ap2-principal-versus-agent-software-reseller-ifrs-15.pdf>

III. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS

Durante el mes de abril, el ISSB ha creado un grupo de trabajo para reforzar la compatibilidad de los borradores emitidos por el ISSB y las iniciativas de las distintas jurisdicciones. Con este fin se va a crear un órgano de consulta del ISSB (*Sustainability Standards Advisory Forum*) para recibir el consejo de un amplio conjunto de jurisdicciones.

Los miembros del grupo de trabajo son los siguientes:

- El Ministerio de Finanzas de China, la Comisión Europea
- El Grupo Asesor Europeo de Información Financiera
- La Autoridad japonesa de Servicios Financieros
- El Comité de Preparación del Consejo de Normas de Sostenibilidad de Japón
- La Autoridad de Conducta Financiera del Reino Unido
- La Comisión de Bolsa y Valores de los Estados Unidos.

El presidente del ISSB declaró:

Existe un gran interés público en tratar de alinear, cuando sea posible, los requisitos internacionales y de las jurisdicciones para la divulgación de información sobre sostenibilidad. Tenemos una ventana de oportunidad para hacer precisamente eso, dado que las propuestas del ISSB están disponibles para comentarios al mismo tiempo que varias jurisdicciones importantes también están buscando la opinión pública sobre sus propuestas. Espero con interés un fructífero intercambio de ideas.