

Análisis ejecutivo

Novedades en Enero 2024

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

Actualidad Contable
Para Socios de AECA

Newsletter

Análisis ejecutivo

Casos prácticos

Entrevistas

Podcast



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

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

Actualidad Contable Enero 2024

ISSN
1989 – 9459

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

Newsletter completa para
Socios de AECA ●●●●●

Editado

Con el apoyo de

Con la dirección técnica de



Novedades de la Fundación NIIF en el mes de enero

Horacio Molina Sánchez. Profesor de la Universidad Loyola Andalucía
Experto Contable Acreditado-ECA® (AECA). Director de Actualidad Contable (AECA)
Socio de AECA y ASEPUC

Este documento recoge los avances de la reunión conjunta del IASB y el ISSB en enero de 2024. Los textos son un breve resumen de las reuniones y se proporcionan los enlaces a los documentos manejados por si se considera oportuno acudir a las fuentes originales o ampliar la información. Se incluye un glosario de siglas al final de este documento.

Resumen ejecutivo:

Proyecto de contratos de compra de energía

- a) El problema contable con los **contratos físicos** es cómo valorar que la entidad está haciendo un uso propio de la energía si transfiere parte del volumen contratado. El problema contable con los **contratos virtuales** reside en determinar cómo se pueden designar como una cobertura de flujos de efectivo que refleja mejor la estrategia de gestión de riesgos de la entidad. *Págs. 3-7*
- b) El principal problema con los PPA físicos se debería resolver **añadiendo criterios de aplicación a lo establecido en la NIIF 9.2.4**. *Págs. 3-7*
- c) Al analizar los efectos económicos en los PPAs virtuales, el equipo técnico reconoce que **los criterios no recogen la compensación económica que se consiguen en todos los casos**. El equipo técnico piensa que esto se debe al hecho de que la variabilidad de los flujos de efectivo de la partida cubierta no solo está impactada por la variación en el componente de precio sino también por los cambios en el componente de volumen. El IASB propone una serie de añadidos a este tipo de coberturas. *Págs. 3-7*

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

- d) El IASB ha acordado finalizar la **modificación del párrafo del Borrador B4.1.8.A** con un cambio que clarifique que, para la clasificación como SPPI, esta se debe centrar en los conceptos para los que es compensado y no en el importe de compensación que recibe. *Págs. 7-10*
- e) El IASB ha clarificado el tratamiento de los activos que suponen una **financiación sin recurso** y los activos que son **instrumentos vinculados contractualmente**. *Págs. 7-10*

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15

- f) El IASB ha analizado un documento de **resumen de los principales comentarios** que formularon los participantes en el proceso de consulta de la Petición de información. Asimismo, se han estudiado los comentarios de la interrelación de la NIIF 15 con otras normas. *Pág. 10-15*

Proyecto de Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

- g) El IASB ha aprobado **algunas modificaciones** referentes a la conciliación de pasivos que surgen de actividades de financiación, las plantas productoras, el deterioro de valor de los activos financieros y los arrendamientos. *Pág. 15-17*

Proyecto de Filiales sin rendición de cuentas a los mercados: Revelaciones

- h) **El IASB ha aprobado comentarios menores en la Norma sobre filiales.** Asimismo, ha aprobado algunas revelaciones a incorporar en la Norma complementaria que se emitirá tras la aprobación de la Norma de Filiales para actualizarla con las NIIF revisadas o aprobadas tras la emisión del Borrador de la Norma de filiales. *Págs. 17-18*

Mantenimiento y aplicación consistente de las NIIF

- i) El IASB ha decidido **no incorporar ninguna objeción a la Decisión de Agenda** sobre la Fusión entre una matriz y su subsidiaria en los estados financieros separados. *Págs. 19-20*
- j) El IASB ha aprobado la **taxonomía** de las nuevas normas o las modificaciones aprobadas recientemente por el IASB. *Págs. 19-20*

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB)

- k) El IASB y el ISSB tuvieron una reunión conjunta en la que trataron sobre la **información integrada y sobre la conectividad**. *Pág. 21*

I. IASB

El IASB se ha reunido del 22 al 23 de enero. La reunión avanzó sobre los siguientes proyectos:

- a) Proyectos sobre instrumentos financieros
- b) Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15.
- c) NIIF para las Pymes.
- d) Información a revelar en entidades que no rinden cuentas al mercado y pertenecen a un grupo cuya matriz si presenta bajo NIIF.
- e) Cuestiones de aplicación consistente y taxonomía.

El IASB revisó su agenda y decidió que comenzaría la Revisión posterior a la implantación de la NIIF 16 en el segundo semestre de 2024. Por su parte, la Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9, Coberturas se abordarían tras resolver el proyecto sobre contratos de compra de energía.

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

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb/2024/iasb-and-joint-iasb-issb-update-january-2024/>

PROYECTOS

1. Contratos de compra de energía

Antecedentes

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

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

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

Página del proyecto:

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

El equipo técnico desarrolló una sesión educativa sobre este proyecto. En ella han planteado su visión preliminar sobre este asunto, sin que demanden un pronunciamiento al IASB. El equipo trae en su reflexión la opinión del Consejo de Emisores de Normas Nacionales y Regionales (ASAF, por sus siglas en inglés, *Accounting Standards Advisory Forum*), la consulta informal a miembros del grupo de Capital Markets Advisory Committee (CMAC), así como el resultado de más de 30 consultas mantenidas con los grupos de interés entre los que se encuentran los inversores. Los principales puntos que destacan son los siguientes:

- Los acuerdos de compra de energía (conocidos como PPA, por sus siglas en inglés, *Power Purchase Agreements*) **están muy extendidos en todas las jurisdicciones y sectores de actividad**, además de existir una amplia variedad en su dimensión y su nivel de sofisticación.
- La **problemática contable se centra en la NIIF 9** y no en otras normas, por lo que la modificación debe centrarse en esta norma.
- Los PPA suelen incorporar la **entrega de Certificados de Producción de Energía Renovable**. Este asunto no formaría parte de este proyecto sino de uno futuro sobre Mecanismos de precios por polución.
- La principal dificultad proviene de la **naturaleza singular de la energía**, como bien no almacenable, y de la estructura legal del mercado en el que opera que, además, varía entre jurisdicciones.
- La finalidad de estos contratos no es solo **fixar el precio futuro de la energía**, sino es más importante **garantizar el suministro de energía renovable**.
- Los contratos se clasifican en **PPA físicos** (con entrega de energía en las fechas pactadas) y **PPA virtuales** (contratos que se liquidan por la diferencia neta entre el valor al contado y el contratado).
 - El problema con los contratos físicos es cómo valorar que la entidad está **haciendo un uso propio de la energía** si transfiere parte del volumen contratado.
 - El problema con los contratos virtuales reside en determinar **cómo se pueden designar como una cobertura de flujos de efectivo** que refleja mejor la estrategia de gestión de riesgos de la entidad.

1.1.-La calificación como uso propio de los PPA

Los requerimientos sobre la excepción de “uso propio” han funcionado razonablemente para un gran número de casos; sin embargo, en una partida como es la electricidad, que no es almacenable y que se opera en un mercado con una estructura peculiar, surgen dudas sobre cómo se aplican a las compras y las ventas futuras de dicha electricidad. Estas dudas constituyen el reto que pretende afrontar esta modificación normativa.

La finalidad de estas compras es disponer de la electricidad necesaria, pero si en un momento determinado no se puede consumir, la estructura del mercado obliga a una venta inmediata a dicho mercado en unas condiciones que no controla el vendedor (que previamente ha adquirido la electricidad por el PPA). Aunque la finalidad de esta venta no es obtener beneficios, parece que este curso de acontecimientos no permitiría aplicar la excepción de uso propio y, por ello, los contratos se tendrían que contabilizar como derivados.

Según la opinión del equipo técnico, **el principal problema con los PPA físicos se debería resolver añadiendo criterios de aplicación a lo establecido en la NIIF 9.2.4.** (“Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objeto de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad”). Estas aclaraciones deben ir encaminadas a resaltar las características especiales del activo intercambiado en estos contratos, limitando con ello las posibles consecuencias no previstas por una modificación normativa con otro enfoque. El equipo técnico sigue sin contemplar la posibilidad, como ya acordó en la reunión de diciembre de 2023, de efectuar modificaciones en los criterios de “uso propio” para este grupo concreto de contratos.

Las características particulares de los activos intercambiados en estos contratos (energía) son las siguientes:

- La **producción o suministro** de la partida intercambiada **dependen del clima y no de la demanda de energía**.
- El **productor no puede evitar la toma de control de la energía cuando es producida**, debido a la estructura legal del mercado en el que se negocia la energía.
- El **mercado exige la devolución a este de cualquier energía que no se pueda consumir**, lo cual se hará al precio de mercado, sin que la entidad compradora pueda disponer de ningún control o discreción sobre el momento y el precio por la devolución de la energía al mercado.

El equipo técnico sugiere añadir la siguiente aplicación práctica:

“Si un contrato de compra de una partida no financiera, que tiene las características mencionadas anteriormente, cumple con los requisitos de ser y mantenerse para uso, compras o ventas esperadas de la entidad si se dan cita las siguientes previsiones:

- *La finalidad, el diseño y la estructura del contrato va a asegurar el suministro de partidas no financieras en cantidades que son consistentes con los requisitos para el uso esperado durante el periodo de vigencia del contrato. Por ejemplo, un contrato dejaría de cumplir con estos requisitos si fuese por un volumen de partidas no financieras superior al uso esperado.*
- *Las ventas de partidas no financieras en el momento inmediatamente posterior a la recepción de estas partidas, debido a desajustes a corto plazo entre la oferta y la demanda no van a ser incompatibles con el requerimiento de uso propio si:*
 - *Los volúmenes contratados durante el resto de vigencia del contrato se basan todavía en las necesidades de uso esperado.*
 - *La entidad ha empleado un volumen de partidas no financieras que es igual a, o más que, los volúmenes de partidas no financieras entregadas desde el inicio del contrato, y*
 - *Las ventas no se realizan para obtener un beneficio como consecuencia de las fluctuaciones a corto plazo en los precios en el mercado de dichas partidas no financieras”. [La traducción es nuestra]*

El equipo técnico afirma que con esta modificación limitada se consiguen los siguientes efectos:

- Permite superar el reto descrito al comienzo de este apartado, poniendo el énfasis en el uso esperado en el periodo restante del contrato, así como el uso dado hasta la fecha, más que en el punto de entrega o en el espacio corto de tiempo en el cual la entidad podría verse obligada contractualmente a aceptar entregas de la partida no financiera.
- Esta modificación permite una representación fidedigna del fondo económico de estas transacciones; estableciendo un anillo que protege una extensión no deseada a otras operaciones.
- Reduce las consecuencias no pretendidas en otros tipos de contratos.
- Se mantiene la consistencia con otras compras de partidas no financieras las cuales aplican la excepción de uso propio, así como con la evaluación de si el contrato sigue manteniendo para el uso propio.

Cuando, como consecuencia de la modificación anterior se diesen dichas circunstancias, el contrato se debería **contabilizar como un contrato pendiente de ejecución**, siendo preciso

efectuar las revelaciones exigidas por la NIIF 7. Los inversores sugirieron las siguientes revelaciones:

Objetivo específico de revelación: La información ha de permitir comprender el efecto de estos contratos en los flujos de efectivo futuros.

Elementos de información:

- La forma de establecimiento del precio (fijo o variable).
- El precio acordado en el PPA, y el precio de mercado a la fecha de cierre;
- La proporción de partidas no financieras adquiridas o vendidas a través de PPAs sobre el total de adquisiciones o ventas de dicha partida no financiera.
- El efecto de estos PPAs en los ingresos y gastos el cual se mide por el efecto que han tenido en ingresos y gastos de no haberse contratado los PPAs
- Una indicación del valor razonable del contrato al cierre contable.

1.2.- Contabilidad de coberturas

Una relación de cobertura se califica como cobertura contable, según la NIIF 9, cuando se cumplen los siguientes requisitos (NIIF 9.6.4.1):

- La relación de cobertura se compone de partidas elegibles para ser cobertura y otras para ser cubiertas.
- Al inicio de la designación para la cobertura, se produce una designación y documentación formal.
- La relación de cobertura cumple con todos los requisitos de eficacia de la cobertura establecidos por la NIIF 9.6.4.1.c), los cuales incluyen una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura.

El cumplimiento de los criterios para la contabilidad de coberturas depende de la perspectiva de la contraparte. Así, la perspectiva de venta prevista de energía puede ser distinta a la de compra prevista. El equipo técnico ha considerado que presentar ambas perspectivas con un ejemplo ayuda a entender las dificultades.

El equipo técnico considera que, en una relación de cobertura de flujos de efectivo, se produce un cambio en el criterio de valoración del instrumento de cobertura, ya que pasa a medirse a valor razonable, pero anotando las diferencias en *Otro resultado integral*, en lugar de pérdidas y ganancias. Al analizar los efectos económicos en los PPAs virtuales, el equipo técnico reconoce que los criterios no recogen la compensación económica que se consiguen en todos los casos. El equipo técnico piensa que **esto se debe al hecho de que la variabilidad de los flujos de efectivo de la partida cubierta no solo está impactada por la variación en el componente de precio sino también por los cambios en el componente de volumen.**

Como consecuencia de su análisis se decantan por proponer los siguientes cambios en los requerimientos de cobertura:

- **Designación de una proporción del volumen total**, que es incierto debido a la dependencia de las condiciones meteorológicas.
- **Designación de un volumen de compras o ventas previstas** (no necesariamente altamente probables), en la medida que tal volumen se espera sea reflejado por el PPA virtual. Dicha designación se referiría solo al volumen y no a otros términos del PPA.

- En cuanto a la evaluación de la relación económica, **las diferencias en las premisas entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura respecto al volumen esperado o altamente probable no suponen una ruptura de la relación económica**. Para el resto de los términos es preciso evaluar el comportamiento posible a lo largo del periodo de cobertura.
- No es preciso añadir nuevas revelaciones a las ya exigidas en las relaciones de cobertura por la NIIF 7.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/january/iasb/ap03-power-purchase-agreements.pdf>

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

Antecedentes

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

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

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

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

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

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

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

El IASB ha analizado dos temas. Por un lado, las cláusulas que contienen determinados activos financieros que podrían cuestionar la naturaleza de SPPI de los activos financieros. La segunda cuestión eran los activos financieros sin recursos y que se encuentran vinculados contractualmente.

2.1.- Cláusulas que podrían cuestionar el carácter SPPI

El IASB ha acordado finalizar la modificación del párrafo del Borrador B4.1.8.A con **un cambio que clarifique que, para la clasificación como SPPI, esta se debe centrar en los conceptos para los que es compensado y no en el importe de compensación que recibe**. El importe de la compensación podría ser un indicador de que el prestamista está siendo compensado por un concepto que va más allá de los propios de un acuerdo básico de préstamo.

Por otra parte, respecto al párrafo B4.10A para exigir que, cuando el instrumento compense por **un hecho incierto que no está directamente relacionado con los costes o riesgos de un acuerdo básico de préstamo**, el activo financiero se puede clasificar como SPPI si cumple las siguientes condiciones:

- Con independencia de la probabilidad de que tenga lugar el hecho contingente (salvo que no sea genuinamente un evento contingente), **los flujos de efectivo antes y después del evento contingente, analizados individualmente, son SPPI**.
- **Los flujos de efectivo de un instrumento con dicha cláusula contingente no fuesen significativamente distintos a los de un instrumento sin dicho evento contingente y, además, no supongan la inversión en el inversor, en un activo o en flujos de efectivo.**

Los cambios deberían suponer la adaptación de los ejemplos incluidos en el Borrador en los párrafos B4.1.13 y B4.1.14.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap16a-feedback-analysis-assessment-of-contractual-cash-flows-general.pdf>

2.2.- Activos financieros sin recursos y activos vinculados contractualmente

El IASB ha decidido finalizar su análisis y concluye que las propuestas realizadas en el Borrador son válidas. Estas modificaciones eran básicamente las siguientes:

- Sobre los **instrumentos con características de sin recurso**:
 - **Clarificar el término “sin recurso”** (NIIF 9.B4.1.16A).

Al aprobarse la NIIF 9, el IASB estaba preocupado con la posibilidad de que ciertos instrumentos se estructurasen como pagos de principal e interés, pero cuyo fondo económico no fuese el propio de un acuerdo básico de préstamo. Este era el caso de los instrumentos sin recurso y, por ello, habilitó como guías de aplicación los párrafos NIIF 9B.4.1.15-17. Su finalidad era poner el foco en que los flujos contractuales de efectivo fuesen SPPI. Estos párrafos no suponen una normativa particular sino una señal de alerta para que se evalúen si los flujos contractuales de efectivo son SPPI. Con este propósito, el párrafo NIIF 9B.4.1.17 le pide a la entidad que evalúe los activos subyacentes para analizar la relación entre los flujos de efectivo generados por ese activo y los flujos

contractuales de efectivo del instrumento financiero. **La preocupación existente, cuando se emitió la NIIF 9, era que el riesgo de crédito del deudor se transforme en un riesgo de rendimiento del activo subyacente.**

En este punto, el equipo técnico alerta que las características de SPPI se refieren a los flujos de efectivo contractuales y no a los flujos de efectivo esperados, que serían evaluados a través del test de deterioro. Así, por ejemplo, los flujos de efectivo contractuales de un instrumento adquirido con deterioro son independientes de los que se esperen recuperar por la venta de la garantía que actúa como colateral, si bien el acreedor tiene derecho al valor del crédito. En este caso, el crédito no presenta una característica de sin recurso.

- Como consecuencia de lo anterior, se ha considerado oportuno **aportar factores que una entidad puede tener en cuenta cuando valora las características de los flujos de efectivo contractuales de activos financieros** con estas características de sin recurso (NIIF9.B4.1.17A).

Entre estos factores, el Borrador recogía y se confirma tras la reunión que se debe considerar la estructura legal y de capital del deudor, incluyendo, pero no limitándolo, en la medida que:

- a) Los flujos de efectivo esperados procedentes de los activos subyacentes exceda los flujos de efectivo contractuales derivados de los activos financieros.
- b) Cualquier impago en los flujos de efectivo generados por los activos subyacentes serían absorbidos por deuda subordinada o patrimonio del deudor.

– Sobre los **instrumentos vinculados contractualmente**:

El Borrador propone algunas aclaraciones a los instrumentos vinculados contractualmente. En concreto, **el párrafo NIIF 9.B20.1A incorpora un tipo de estructura que realmente no es un instrumento vinculado contractualmente porque existe un solo acreedor y la finalidad de la estructura es facilitar el préstamo.** Este es el caso cuando una entidad constituye un vehículo de propósito especial (SPE, por sus siglas en inglés) y desde el vehículo se emite una deuda con dos tramos: uno de prioridad alta (senior) que suscribe el acreedor y otro de prioridad baja (junior) que suscribe la entidad promotora (sponsor). En esta situación, el tramo junior se utiliza para otorgar una garantía adicional por parte del sponsor, aunque realmente solo existe un acreedor. **Esta redacción podría dar lugar a la estructuración de operaciones, por ejemplo, si el deudor (entidad sponsor), una vez constituida la deuda junior, la transfiere a un tercero.** En este caso, se estaría ya ante un instrumento vinculado contractualmente, pero que, al no serlo en el momento inicial (pues solo existía un acreedor), quedaría excluido de la aplicación de los criterios establecidos para los instrumentos vinculados contractualmente. Por ello, es preciso lo siguiente:

- Clarificar la **descripción de las transacciones que contienen instrumentos vinculados contractualmente** (NIIF 9.B4.1.20).
- Especificar las **características de los acuerdos de préstamo asegurados que no formarían parte de los instrumentos vinculados contractualmente** (NIIF 9.B4.1.20A). Quedarían excluidos los acuerdos de préstamo descritos en este párrafo, en la medida que el deudor mantenga la deuda subordinada a lo largo de su vida.

- Clarificar que **la referencia a instrumentos en un pool subyacente incluye instrumentos financieros que no se encuentran dentro del alcance** de los requisitos de clasificación de la NIIF 9.B4.1.23.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/september/iasb/ap16b-ccfc-financial-assets-with-non-recourse-features-and-clis.pdf>

3. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15

Antecedentes

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

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

- a) Determinar si, en conjunto, los nuevos requerimientos funcionan como se esperaba. ¿Existen dudas graves sobre la claridad e idoneidad de los objetivos y principios críticos en las nuevas normas podrían alertar de que la norma no funciona como se esperaba?
- b) Los beneficios para los usuarios son en general los que se esperaban. Por ejemplo, ¿se ha producido una mayor homogeneidad en las prácticas contables?
- c) Los costes de aplicar y auditar la NIIF 15 son los que se esperaban. Existen dudas concretas sobre la aplicación de la norma. En este caso el IASB puede concluir que la norma cumple sus objetivos, pero esas cuestiones deberían ser resueltas, si es posible, con nuevas actuaciones del IASB.

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

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

El IASB ha analizado el *feedback* recibido a la Petición de Información (*Request of Information*) emitida con motivo de la revisión posterior a la implementación de la NIIF 15. Los siguientes pasos en este proyecto serán estudiar en detalle los comentarios recibidos, durante el primer semestre de 2024. Posteriormente, mantendrán una reunión conjunta con el FASB para valorar los hallazgos realizados y compartir las reformas a incluir. Fruto de este trabajo, el IASB elaborará un documento de resumen.

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

- a) Comentarios sobre la NIIF 15 exclusivamente.
- b) Comentarios como consecuencia de la relación de la NIIF 15 con otras normas.

3.1.- Comentarios sobre la NIIF 15 exclusivamente

Los comentarios los agrupa el equipo técnico en los siguientes temas

- Valoración global de la NIIF 15
- Identificación de las obligaciones de desempeño
- Determinación del precio de la transacción
- Determinación de cuándo se reconoce el ingreso
- Consideraciones de principal versus agente
- Acuerdos de licencia
- Requerimientos de revelación
- Requerimientos de transición
- Convergencia con los USGAAP (Topic 606 88)
- Otros temas

a) Valoración global de la NIIF 15

La valoración global sobre el modelo de 5 etapas ha sido muy positiva porque ha cumplió el objetivo pretendido y funciona muy bien. El modelo permite analizar transacciones complejas en distintos sectores y modelos de negocio dando resultados positivos. Asimismo, se ha subrayado la mejora en la comparabilidad de la información frente a los requerimientos anteriores entre compañías que operan en sectores distintos y en diferentes mercados de capitales. En parte se atribuye esta mejoría a la convergencia entre las NIIF y las US GAAP en este tema. Tan solo se objeta que el empleo del juicio profesional puede dar lugar a que, en transacciones complejas, se alcancen conclusiones distintas entre dos entidades lo que mermaría dicha comparabilidad.

Las compañías han desarrollado prácticas para dar respuesta a los retos que supone la NIIF 15 y estos participantes solicitan que no se propongan grandes cambios que impliquen reiniciar el proceso.

Los participantes también han destacado la claridad de la norma. Entre las sugerencias realizadas se encuentran que la norma incluya una presentación del modelo de 5 etapas; facilitar el acceso a algunas guías incluidas en las bases de conclusiones, las discusiones del grupo de trabajo o las interpretaciones del Comité dentro del sitio web del IASB; o simplificar el lenguaje de la norma.

b) Identificación de las obligaciones de desempeño

En general, la mayoría consideró que el tema está bien tratado en la NIIF 15. Las principales dificultades implican el empleo del criterio profesional y el riesgo es que se produzcan decisiones heterogéneas. Estas fueron las siguientes:

- Conjuntos de bienes y servicios como, por ejemplo, cuando se ofrecen licencias y otros servicios conjuntamente, tales como cuando el software se ofrece como un servicio (SaaS) con los servicios de integración de sistemas.

- La distinción de cuando se ofrece un bien o servicio y cuando se incurre en un coste inicial que no es un bien o servicio para el cliente (por ejemplo, acuerdos de puesta en marcha de bienes, incentivos de marketing o diseños de prototipos).
- Determinar cuándo un cobro recibido por anticipado de un cliente, sin posibilidad de reembolso, lleva asociado entregas futuras al cliente; por ejemplo, los acuerdos de distribución en la industria biotecnológica o las tarifas por activación en la industria de las telecomunicaciones.
- Identificación de obligaciones de desempeño en los acuerdos que implican a múltiples partes.

Algunos participantes han sugerido incorporar guías y ejemplos ilustrativos en los casos más complejos. Asimismo, han propuesto añadir a la norma algunos de los criterios que aparecen en las bases de conclusiones y en el comité de interpretaciones como son el criterio de “riesgos separados” y de “relación transformativa”.

Finalmente, un tema complejo identificado por el FASB es el tratamiento de los costes de transporte y manipulación de los productos antes de la entrega y posteriores a la entrega. Los primeros se consideran una actividad necesaria para cumplir con la obligación de entrega, por lo que no es un servicio separado; sin embargo, para las actividades de transporte y manipulación, tras la entrega, el FASB ha incorporado una alternativa contable para considerarlos tanto como un coste para cumplir con el compromiso o alternativamente considerar que son obligaciones de desempeño diferenciadas de la entrega.

c) Determinación del precio de la transacción

Una de las cuestiones concretas que formulaba el IASB se refería a las cuestiones relacionadas con la contraprestación a satisfacer al vendedor que había formulado la Petición de información. Una de ellas versaba sobre los **incentivos de marketing**. En líneas generales se observa que este tema genera inseguridad en los acuerdos en los que intervienen múltiples partes; por ejemplo, cuando un agente ofrece incentivos comerciales a un consumidor final. Estos son muy frecuentes en las plataformas electrónicas. Algunos participantes argumentaron que estos temas se deberían tratar de una forma más amplia con ejemplos ilustrativos y en los que además se abordase si deben registrarse como menores ingresos o gastos comerciales.

Una segunda cuestión donde se ha expresado una gran divergencia es el caso de los **ingresos negativos**. Estos tienen lugar cuando se pagan incentivos muy importantes para entrar en determinados mercados o cuando se producen incumplimientos importantes. La práctica es diversa, habiendo entidades que los registran como menores ingresos o como gastos. Algunos participantes preguntaron en torno a esta cuestión cuál debería ser la unidad de cuenta: la transacción, el cliente u otra base.

Otro tema que dio lugar a comentarios fue el de los **pagos variables**. Los problemas se presentan cuando no existe información histórica lo que conduce a soluciones diversas. Por otro lado, también fue complejo la aplicación de los requerimientos que restringen el reconocimiento de las contraprestaciones variables en los sectores de construcción, gestión de activos y petróleo y gas.

También, se ha observado que la práctica es diversa en el tratamiento de los **impuestos basados en las ventas**. Los criterios que sirven de guía son los relacionados con la relación de agente y principal. La diversidad surge porque algunos consideran que el impuesto es un ingreso y gasto

de la entidad, mientras que otros consideran que es una recaudación por cuenta de la Administración.

El IASB también ha recibido comentarios sobre el **componente financiero**, el cual es especialmente importante cuando los contratos son a largo plazo y existe una inflación elevada. Algunos participantes consideraron que el IASB debería exigir la actualización anual del tipo de interés en financiaciones superiores a los doce meses.

Finalmente, se ha apuntado el tratamiento de los **pagos que son no monetarios**. En ellos, el problema reside en determinar cuándo se deben medir en unidades monetarias, siendo posible al inicio del contrato, en el momento que se transfiere al vendedor o cuando este cumple con la obligación de desempeño.

d) ¿Cuándo reconocer el ingreso?

Según los participantes, la mayoría de ellos consideraba que los criterios eran claros y establecían unas bases suficientes para reconocer los ingresos. Por su parte, los usuarios se mostraron especialmente satisfechos con la información revelada y en lo referente a la desagregación de los ingresos que se miden a lo largo del tiempo y los que se miden en un momento concreto, que no todas las entidades revelan.

Los principales retos se refirieron a la aplicación del concepto de control y el reconocimiento a lo largo del tiempo; así como la selección del método para medir el progreso.

Sobre el primero de ellos, el concepto de control y el reconocimiento a lo largo del tiempo es particularmente complejo cuando se refiere al tercer criterio (letra c), establecido por la NIIF 15.35. Los puntos más complejos fueron:

- Determinar cuándo el cobro es obligatorio, porque exige evaluar los precedentes legales y la práctica comercial previa. Un caso concreto que se ha presentado es cómo los derechos del cliente a finalizar el contrato pueden afectar a esta evaluación.
- Dificultades para determinar cuándo el activo tiene un “uso alternativo”; por ejemplo, en el caso de activos complejos que se desarrollan según las especificaciones del cliente o la determinación de la unidad de cuenta cuando las ventas se realizan mediante órdenes de compra en el marco de un acuerdo general.

Sobre el segundo de los retos, el método de medición del progreso, el equipo técnico indica que los participantes han mostrado ciertas dificultades en los sectores de construcción y del software, pues se pueden estar utilizando métodos distintos en situaciones similares en distintas compañías. Un tema que se pregunta es cómo tratar los costes del contrato, y especialmente los que son desproporcionados, en la medición del progreso en el reconocimiento del ingreso.

e) Consideraciones entre principal versus agente

Este ha sido uno de los temas dónde se han producido más comentarios en las cartas de comentario. El principal problema es determinar cuándo la entidad opera como principal o como agente. Los participantes están de acuerdo con los principios, los cuales están claros y son suficientes; sin embargo, se reconoce que se producen dificultades en su aplicación. Estos se refieren a los indicadores para evaluar el control, otros temas y comentarios sobre la revelación.

Los indicadores que permiten evaluar el control están resultando complejos de aplicar en los sectores de telecomunicaciones, software, plataformas digitales, salud, farmacéuticas y Fintech. Los problemas se refieren al uso de los indicadores como *checklist* y no tener presente el

principio de control que subyace en dichos indicadores; además de la falta de claridad en los indicadores relativos al control antes de que sea transferido el control de los bienes y servicios al cliente. Por ejemplo, se señalan tres casos:

- El hecho de que la entidad sea la principal responsable del cumplimiento del contrato, lo que incluye el soporte al cliente, resolución de quejas o aceptación de responsabilidad por fallos de calidad o adecuación del producto o servicio no es un indicador suficiente de la transferencia del control antes de que el producto o servicio se transfiera al cliente.
- El hecho de asumir el riesgo de inventario después de la transferencia del control, por ejemplo, cuando el cliente puede devolver el producto, no es evidencia sobre si la entidad controla el bien o servicio antes de la transferencia.
- La capacidad para establecer el precio, antes de la transferencia, no revela control previo.

Otro problema común es que los indicadores ofrezcan evidencia contradictoria respecto a la posición como principal o agente. Asimismo, la valoración del control en los servicios e intangibles también es compleja porque algunos de los indicadores parecen pensados para elementos tangibles, como son el riesgo de inventario o la transferencia del título de propiedad solo por un reducido espacio de tiempo.

Finalmente, se han planteado otras cuestiones como son los importes cargados a clientes finales; la identificación de un cliente (especialmente, en el caso de clientes de clientes) y; la identificación de obligaciones de cumplimiento y los servicios o bienes especificados.

f) Acuerdos de licencia

Un amplio número de participantes consideraron que las normas sobre este tema eran claras; sin embargo, hubo un grupo que lo consideró un tema importante y complejo. Los puntos más discutibles se relacionan con la identificación de las obligaciones de desempeño, la renovación de licencias, determinar si la licencia es un derecho de acceso o un derecho de uso, el concepto de licencia (lo que en ocasiones provoca que no se esté seguro si aplicar los criterios generales de la NIIF 15 o los específicos de licencia) y los pagos basados en ventas o uso mediante royalties.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap6a-ifs-15-pir-feedback-summary-ifs-15-requirements.pdf>

3.2.- Comentarios sobre la interacción de la NIIF 15 con otras normas

Las principales interacciones se han identificado con las siguientes normas:

- NIIF 3 y, en concreto, la valoración de los activos y pasivo por contrato.
- NIIF 9, surgiendo dudas sobre si cuando el vendedor acepta una contraprestación menor debe considerarse un menor ingreso o una pérdida esperada.
- NIIF 16, en la identificación de los componentes que son arrendamiento y no en un contrato, así como cuando existe una venta en los arrendamientos con venta posterior.
- NIIF 10 y 11.
- CINIIF 12.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap6b-ifrs-15-pir-feedback-summary-ifrs-15-and-other-standards.pdf>

4. Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

Antecedentes

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

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

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

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

Página del proyecto:

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

El IASB ha analizado cuatro puntos:

- Conciliación de pasivos surgidos de actividades de financiación.
- Plantas productoras.
- Deterioro de valor de los activos financieros.
- Arrendamientos.

4.1.- Conciliación de los pasivos surgidos de actividades de financiación

Los usuarios de los estados financieros de pymes están especialmente interesados en conocer la liquidez y solvencia de estas entidades. Por ello, el IASB ha aprobado provisionalmente la propuesta incluida en el Borrador de incorporar una conciliación del saldo inicial y final en el balance de situación de los pasivos surgidos de actividades de financiación. Esta información

sería especialmente útil, cuando la pyme tenga, además de financiación bancaria, financiación mediante contratos de arrendamiento.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap30a-reconciliation-liabilities.pdf>

4.2.- Plantas productoras

Antes de la reforma en 2014 de la NIIF 41. Activos biológicos, el IASB prescribía que todos los activos biológicos se contabilizasen a valor razonable menos costes de venta y reconociendo la diferencia en resultados. Por su parte, la Sección 34 indicaba este mismo criterio, pero siempre que no fuese costoso o exigiese un esfuerzo elevado calcular dicho valor razonable. La reforma de 2014 en la NIIF 41 incorporó que los activos biológicos que las plantaciones en ocasiones tienen una función económica similar a las Propiedades, planta y equipos y, para ellas, indicó que se utilizase el modelo de coste.

El IASB ha decidido incorporar estas modificaciones de 2014 en la NIIF 41 y sacar del alcance de la Sección 34 las plantas productoras en las que no exista un coste indebido o un esfuerzo desproporcionado en la separación del valor de la producción del de la planta, de manera continuada en el tiempo. La Sección 34, que prescribe el modelo de valor razonable, se debe aplicar cuando no sean plantas productoras o cuando no pueda separarse el valor de la producción.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap30b-bearer-plants.pdf>

4.3.- Deterioro de valor de los activos financieros

El IASB ha decidido que existe un grupo pequeño de Pymes a las que resulta relevante aplicarles el modelo de pérdida esperada que es el mismo criterio que se recoge en las NIIF completas (enfoque de alineación). Estas pymes son las que conceden financiación a sus clientes como uno de los sus negocios principales. El modelo de pérdidas esperadas que se les va a exigir será el modelo simplificado establecido en la NIIF 9.

Para el resto de Pymes, estas deben mantener el modelo de pérdida incurrida.

Ninguna de las decisiones fue adoptada por unanimidad, lo que revela que es un tema sujeto a discusión.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap30c-impairment-of-financial-assets.pdf>

4.4.- Arrendamientos

El IASB decidió que se debe alinear la Sección 20 con lo previsto en la NIIF 16. Se han evaluado diversas cuestiones:

- Esperar a que se realice la revisión posterior a la implementación de la NIIF 16.

- Realizar simplificaciones en la versión de la Sección 20. Arrendamientos, sobre lo previsto en la NIIF 16, sin que ello distorsione significativamente los resultados. Se han comentado las siguientes materias:
 - Tipo de descuento: empleo de una tasa libre de riesgos)
 - Reevaluación del pasivo por arrendamiento: Reducir los casos donde efectuarla y utilizar el tipo de descuento inicial.
 - Plazo del arrendamiento: simplificar el mecanismo de determinación.
 - Excepción por bajo valor. Ampliar dicho criterio en las pymes, con criterios que se relacionen con la materialidad de estos arrendamientos, como puede ser un porcentaje del valor total de activos, o indicar un valor en la norma.
 - Se ha sugerido emplear las simplificaciones que se aplican en los USGAAP para las entidades privadas.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap30d-section-20-leases-and-ifrs-16-leases.pdf>

5. Iniciativa de revelación. Filiales sin rendición de cuentas a los mercados: Revelaciones

Antecedentes

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

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

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

El IASB ha analizado algunas cuestiones menores en el Borrador de norma; así como algunas modificaciones a incorporar en la norma de actualización que se espera publicar tras la aprobación de la norma de filiales.

5.1.- Modificaciones menores en la Norma de Filiales

El IASB ha aprobado dos tipos de modificaciones:

- Eliminar los requisitos que se proponen en el párrafo 106.d) del Borrador de norma, consistente en revelar el deterioro por cuentas a cobrar por arrendamiento porque no se requiere en la NIIF 16. La NIIF 7 ya exige revelar el riesgo de crédito que debería incluir estas partidas.
- Con la finalidad de alinear el lenguaje con el utilizado en las NIIF de las que los siguientes requerimientos son una versión reducida, se aprueba modificar los párrafos 96, 100 (e), 106 (f), 147 (c) y 191 del Borrador.
- Añadir una revelación en relación con los arrendamientos que se fundamente en la NIIF 16.58.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap31-sweep-issues-updating-the-language-of-disclosure-requirements.pdf>

5.2.- Modificaciones en la Norma de actualización de la Norma revelaciones de las Filiales que no tengan obligación de rendir cuentas en los mercados

Se han aprobado tres incorporaciones derivadas de proyectos aprobados tras el Borrador de la norma de Filiales. Estos son los siguientes:

- *Norma de financiación a la cadena de suministro*

El IASB ha propuesto incluir los requerimientos de revelación establecidos en la NIC 7. 44G a 44H.

- *Norma de Impuestos sobre el beneficio derivados de la reforma fiscal internacional – reglas del modelo de pilar 2*

El IASB ha propuesto incluir los párrafos de la NIC 12.88A a 88D.

- *Efecto de los cambios en las divisas que no tienen convertibilidad*

El IASB ha aprobado concluir los siguientes párrafos NIC 21.57B y NIC 21.A19 y A20.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap32-subsiidiaries-without-public-accountability-catch-up-exposure-draft-reviewing-disclosure-requirements.pdf>

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

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

Antecedentes

El Comité analizó el feedback recibido a la consulta de su decisión tentativa de agenda y que se emitió en junio de 2023. La propuesta del equipo técnico es finalizar la Decisión de Agenda, incorporando algunas modificaciones en la decisión tentativa. A continuación, se elevará al IASB para que indique si presenta algún tipo de objeción.

Decisión de Agenda propuesta:

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

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

Descripción de los hechos

En la descripción de los hechos descritos en la consulta:

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

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

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

Hallazgos

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

Conclusión

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

El IASB ha aprobado la decisión de agenda del Comité de Interpretaciones.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos para ilustrar el tema en la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb/ap12a-merger-in-sfs-finalisation-of-ad.pdf>

2. Modificación de la Taxonomía en varias normas recientes

En la reunión de enero de 2024 se han analizado los comentarios sobre los tres últimos proyectos aprobados por el IASB:

- Reforma tributaria internacional: reglas para aplicar el modelo del pilar 2.
- Acuerdos de financiación a la cadena de suministro
- Efectos de los tipos de cambios en las divisas. Falta de convertibilidad de la divisa.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/december/iasb/ap29-addendum-to-the-ed-loe-sfa.pdf>

II. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD

El 25 de enero se ha reunido el ISSB con el IASB con la finalidad de analizar dos temas:

1. Integración de información financiera y no financiera.
2. Conectividad.

El requerimiento de información sobre la agenda no planteaba como proyecto la integración de la información; sin embargo, los participantes han puesto de manifiesto la conveniencia de esta integración. Por otra parte, el *feedback* también pone de manifiesto la distinta interpretación sobre esta integración y la conectividad. La mayoría de los participantes indicaron que esta información integrada se debería fundamentar en el proyecto de Informe de gestión y en el marco de información integrada. Los conceptos concretos más utilizados fueron: creación de valor, capacidad para crear valor y generar flujos de efectivo, pensamiento integrado y un enfoque múltiple de capital.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb-issb-joint/ap2a-feedback-summary-integration-in-reporting.pdf>

La cuestión e la conectividad se puede presentar en tres niveles:

- Conectividad en los procesos.
- Conectividad entre los requerimientos del ISSB y del IASB.
- Conectividad entre las revelaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad y los estados financieros.

En la reunión se abordó también si la conectividad es distinta de la integración o si esta última es un estadio de aquella; es decir, que la integración es necesaria para conseguir la conectividad.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/january/iasb-issb-joint/ap2b-feedback-summary-connectivity.pdf>

Glosario de siglas empleadas

CODM: Chief Operating Decision Maker

EAA: European Accounting Association

GRI: Global Reporting Initiative

GSSB: Global Sustainability Standards Board

ISSB: International Sustainability Standards Board

IASB: International Accounting Standards Board

NIC: Norma Internacional de Contabilidad

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF S: Normas Internacionales de Información Financiera-Sostenibilidad

PPA: Power Purchase Agreements

PIR: Post Implementation Review. Revisión Posterior a la Implantación

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

USGAAP: Normas contables vigentes en EE.UU.