

Análisis ejecutivo

Novedades en Marzo 2024

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

Actualidad Contable
Para Socios de AECA

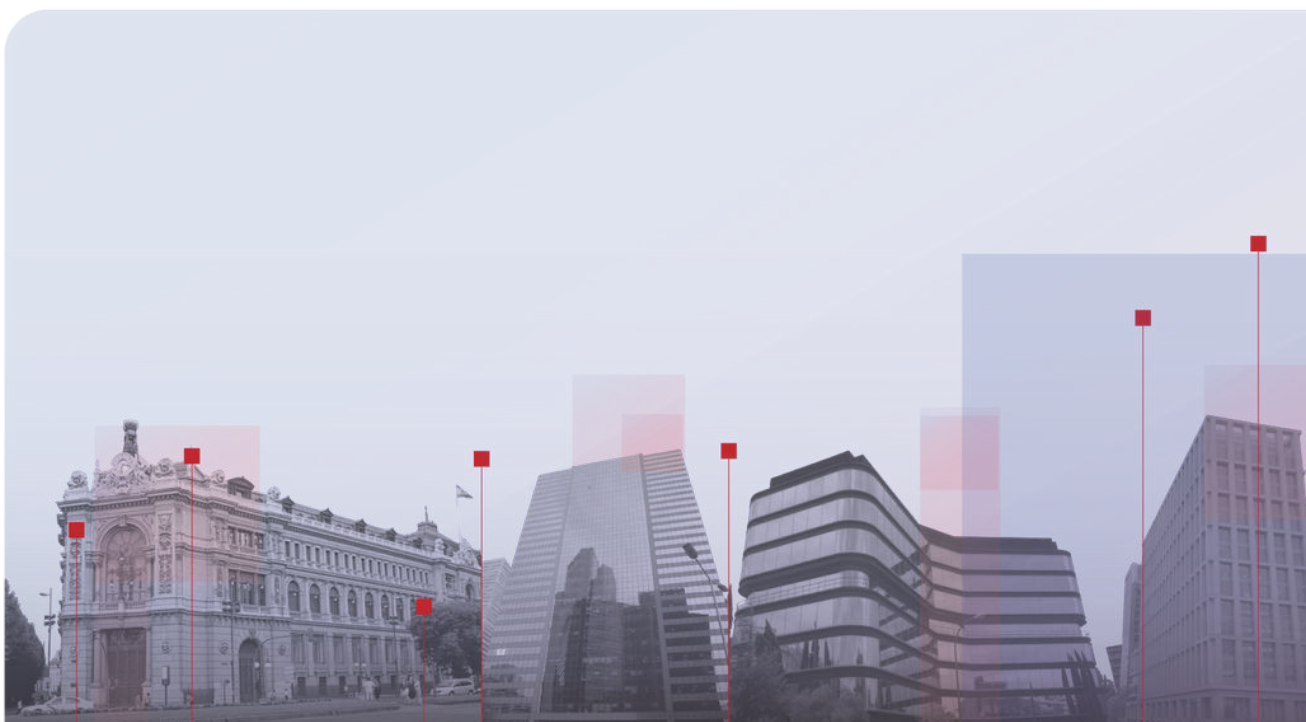
Newsletter

Análisis ejecutivo

Casos prácticos

Entrevistas

Podcast



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

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

Actualidad Contable (AC)

ISSN
1989 – 9459

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

Newsletter completa para Socios de AECA ●●●●●

→

Editado

Con el apoyo de

Con la dirección técnica de

aeca

BDO

Universidad **LOYOLA**

Novedades de la Fundación NIIF en el mes de marzo

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

Este documento recoge los avances de las reuniones del IASB y el ISSB, así como el Comité de Interpretaciones en marzo 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 IASB ha propuesto modificaciones a la NIIF 9 en el tratamiento de la excepción de uso propio y en la contabilidad de coberturas para este tipo de contratos; así como los asuntos de revelación. Las propuestas se formularán en un Borrador. *Págs. 3-7*

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Deterioro

- b) El análisis realizado ha puesto de manifiesto cierta diversidad de criterios en varias áreas en la formulación de escenarios futuros y sobre los ajustes posteriores al modelo PMA, por sus siglas en inglés. *Pág. 7-9*

Proyecto de método de la participación

- c) El IASB se ha reunido para ultimar la emisión de un Borrador con las modificaciones a la NIC 28 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos. Entre los temas tratados se encuentran el régimen transitorio y los pasos a seguir dentro del proceso debido antes de la publicación del Borrador. *Pág. 9-10*

Revisión posterior a la implementación de la NIIF 15

- d) El IASB ha analizado el *feedback* sobre tres temas: el precio de la transacción; el reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo y la divulgación en las Notas. *Pág. 11-15*

Proyecto de Activos y Pasivos por actividades reguladas

- e) El IASB ha analizado las tasas de descuento de los activos y pasivos por actividades reguladas; así como la revelación a exigir a las Filiales a las que se aplique la NIIF de Filiales. *Pág. 15-17*

Proyecto de Norma de Filiales

- f) El IASB ha estudiado el futuro proyecto de actualización de la NIIF de Filiales. Con relación a la próxima NIIF 18 Presentación e información a revelar en los estados financieros, el IASB espera incorporar todos los requerimientos de revelación en la NIIF de Filiales. *Pág. 17-18*

Proyecto de Informe de gestión

- g) El IASB ha realizado una puesta al día del proyecto para decidir la dirección a tomar con él. En 2022, la conclusión que se extrajo al *feedback* sobre este proyecto fue muy positiva,

poniendo de manifiesto su necesidad. En la reunión se estudiaron diversas opciones sobre el futuro de este proyecto. *Pág. 18-19*

Proyecto de revelación de riesgos relacionados con el clima

- h) El IASB ha analizado un conjunto de ejemplos que puede ilustrar una norma de revelaciones relativa a los efectos relacionados con el clima y otras incertidumbres en los estados financieros. *Pág. 20-21*

Proyecto de Segunda revisión de la NIIF para las Pymes

- i) El IASB ha aprobado **algunas modificaciones** referentes fundamentalmente a ingresos por contratos con clientes. *Pág. 21-24*

Mantenimiento y aplicación consistente de las NIIF

- j) El IASB ha analizado qué información sobre el empleo de una moneda de presentación perteneciente a una economía hiperinflacionaria por una entidad que está radicada en una economía no hiperinflacionaria se debe incorporar a la NIIF de Filiales. *Pág. 25*

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB)

- k) El ISSB se ha reunido con la finalidad de analizar la dirección estratégica del organismo y el equilibrio de actividades a desarrollar. *Pág. 26*

Comité de Interpretación de las NIIF

- l) El Comité de Interpretaciones ha tratado tres temas: compromisos relacionados con el clima; pagos condicionados a permanecer los vendedores como empleados de la entidad adquirida en el periodo de traspaso y; revisión posterior a la implementación de la NIIF 9: Deterioro crediticio. *Págs. 27-29*

I. IASB

El IASB se ha reunido del 18 al 21 de marzo. La reunión avanzó sobre los siguientes proyectos:

- a) Proyectos sobre instrumentos financieros
- b) Normativas sobre ingresos (NIIF 15 y actividades reguladas).
- c) Cuestiones de revelación.
- d) NIIF para las Pymes.
- e) Cuestiones de aplicación consistente.

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

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

Durante el mes de marzo se han emitido dos borradores:

- El primero de ellos dirigido a mejorar la información sobre Combinaciones de negocios. El plazo para realizar comentarios finaliza el 15 de julio de 2024. Se puede encontrar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/03/iasb-consults-on-proposals-to-improve-reporting-of-acquisitions/>

- El segundo es una actualización del Borrador de la Segunda revisión de la NIIF para las Pymes. El periodo de comentarios finaliza el 31 de julio de 2024. Se puede encontrar en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/03/iasb-consults-on-supplementary-proposals-to-update-the-ifrs-for-smes-accounting-standard/>

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 tras estudiar el tema y consultarlo en el Comité de Interpretaciones, el *Accounting Standards Advisory Forum* (ASAF, organismo que integra a emisores de normas), las grandes firmas de auditoría y otros *stakeholders*, presentó en la reunión de enero de 2024 su visión al IASB con unas modificaciones en el tratamiento de la excepción de uso propio y en la contabilidad de coberturas.

Tras la reunión de enero, se han vuelto a discutir los temas con algunos miembros del ASAF, grandes firmas de auditoría internacionales y asociaciones de preparadores, fruto de lo cual se ha preparado el documento que se lleva a esta reunión de marzo. En la reunión de febrero de 2024 ya se hizo un primer avance de los comentarios que se recibieron. En esta reunión de marzo, se formulan las propuestas que se incorporarían al Borrador y se iniciaría el proceso de votación.

Los contratos de compra de energía que se van a abordar (PPA, por sus siglas en inglés, *Power Purchases Agreements*) son los que se regularían por la NIIF 9 y no por otras normas como, por ejemplo, la NIIF 10, NIIF 11, NIC 28, NIIF 16 o CINIIF 12. A modo de recordatorio, estos contratos podrían ser de dos tipos:

- **PPA físicos:** El comprador de energía liquida por el importe total (bruto) la cantidad de energía que recibe en cumplimiento del contrato. En estos contratos, **el reto consiste en cómo interpretar las ventas de energía que el comprador debe efectuar porque no puede consumir la energía, dado que esta no es almacenable**, y se ve forzado a venderla a los participantes del mercado al precio al contado. Los requerimientos del párrafo de la NIIF 9.2.4 describen el uso propio cuando se ha firmado el contrato para comprar energía que utilizará en sus actividades o venderá como parte de su actividad comercial.
- **PPA virtuales:** El comprador liquida por diferencias entre el precio del contrato y el precio al contado de la energía, sin que exista obligación de entrega física de energía. En este caso (como en los PPA físicos que no se puedan calificar como uso propio), el reto que se presenta es, en una relación de cobertura de flujos de efectivo, cómo designar el PPA que mejor refleje la gestión del riesgo que realiza la entidad.

A continuación, se detallan las propuestas sobre el alcance de las modificaciones del Borrador, tanto las relativas a la excepción de uso propio como a la contabilidad de coberturas. Se finaliza con las propuestas de revelación y régimen transitorio.

1.1.- Alcance de las modificaciones que abordará el Borrador

El IASB ha decidido que el Borrador se va a limitar a contratos de compra de energía que cuenten con las siguientes características:

- La fuente de energía procede de la naturaleza (hidroeléctrica, solar o eólica, por ejemplo) por lo que el productor no puede planificar ni el momento ni el volumen de energía.
- El comprador asume el riesgo por el volumen y el momento en el que se produce la energía. Los contratos son del tipo “paga-conforme se produce”.

1.2.- Modificaciones referidas a la excepción de uso propio (NIIF 9.2.4)

El IASB ha aprobado que el Borrador requiera al comprador la evaluación de los siguientes aspectos:

- La finalidad, diseño y estructura del contrato, así como si los volúmenes de compra que se esperan son consistentes con el volumen de necesidades del comprador.
- Las razones por las que se produjeron ventas de energía en el pasado debido a que no pudieron ser utilizadas. Estas ventas deberían ser consistentes con el requisito de compras que se esperan utilizar para uso propio, lo cual sucede cuando:
 - Se producen desacoples entre la energía renovable entregada y las necesidades del comprador en el momento de la entrega.
 - El diseño y funcionamiento del mercado de electricidad impiden que el comprador de energía pueda tener la capacidad práctica de establecer en qué momento y a qué precio va a realizar las ventas.
 - Una tercera, añadida por el Consejo, y que no figuraba en la propuesta del equipo técnico, según la cual la entidad espera recomprar en el futuro estas cantidades de energía dentro de un periodo razonable tras la venta.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap3a-scope-and-own-use-requirements.pdf>

1.3.- Modificaciones referidas a la contabilización de coberturas

El IASB ha analizado cómo tratar el contrato como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura de flujos de efectivo.

La NIIF 9 requiere que para que exista una relación de cobertura se deben dar cita los siguientes elementos:

- a) Un instrumento de cobertura (NIIF 9.6.4.1.a y 6.2.1 a 6.2.6.) y de la partida cubierta (NIIF 9.6.4.1.a y 6.3.1 a 6.3.6).
- b) Una designación formal (NIIF 9.6.4.1.b) al inicio de la relación de cobertura. En esta designación además de identificar al instrumento de cobertura y partida cubierta, se indicará el riesgo que se está cubriendo y la forma como la entidad evaluará si la relación de cobertura cumple con los requisitos de eficacia.
- c) El cumplimiento de los requisitos de eficacia de la cobertura (NIIF 9.6.4.1.c). Estos requisitos son los siguientes:
 - la existencia de una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura;
 - el efecto del riesgo crediticio no predomina sobre los cambios de valor en esa relación económica y;
 - la razón de cobertura de la relación de cobertura es la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y la cantidad de instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta.

Entre las partidas cubiertas se encuentran las transacciones previstas, como es el caso de los acuerdos de compra de energía. La partida cubierta debe ser medible de forma fiable y, cuando sea una transacción futura, debe ser altamente probable. La entidad puede cubrir todo o un componente de riesgo de la partida cubierta de las siguientes maneras:

- Algunos cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo; esto es, los que se producen por el riesgo cubierto.

- Determinados flujos de efectivo contractuales.
- Ciertos componentes de un valor nominal.

En los acuerdos de compra de energía, el reto se encuentra en que, a diferencia de otros contratos en los que se cubren transacciones futuras, la variabilidad no procede solo del precio de las partidas intercambiadas, sino también del volumen el cual depende de las condiciones climatológicas. Esta circunstancia influye en la designación de la partida cubierta y de la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura. El tratamiento es distinto en función de si se está cubriendo una transacción de venta o de compra de energía.

- Cuando la partida a cubrir es la **venta de energía** producida por una instalación, existe una relación directa entre el volumen variable de la partida a cubrir y el volumen cubierto con el instrumento de cobertura; sin embargo, como existe alguna incertidumbre sobre el volumen de electricidad que se producirá, el reto es determinar con suficiente concreción (momento y volumen) las ventas previstas que sean altamente probables.
- Cuando la partida a cubrir es la **compra de energía**, la partida cubierta puede ser un componente de las compras altamente probables de una entidad. La designación de la partida cubierta afectará a la valoración de la relación económica y al alcance de la compensación entre las ganancias y pérdidas en la partida cubierta y el instrumento de cobertura (por ejemplo, si la designación de la partida cubierta se refiere a un volumen nominal fijo de producción, pero el instrumento de cobertura lo hace a un nominal de volumen variable, la designación de la partida cubierta tiene un efecto en la valoración de la eficacia de la relación de cobertura).

Una entidad puede designar como elemento cubierto una cantidad o volumen variable de ventas o compras previstas de energía si y solo si se cumplen las siguientes condiciones:

- El volumen de la partida cubierta es una proporción del volumen variable del instrumento de cobertura.
- La partida cubierta se mide utilizando las mismas premisas valorativas que la partida cubierta (el resto de supuestos empleados para medir la partida cubierta reflejan la naturaleza de la partida cubierta y no pretenden imputar las características del instrumento de cobertura como, por ejemplo, la estructura de precios).
- Las compras o ventas previstas, designadas como partidas cubiertas, son:
 - Para el comprador, altamente probables si la entidad tiene suficientes compras pronosticadas que es altamente probable que excedan el volumen o cantidad variable estimado para ser designado como la partida cubierta.
 - Para el vendedor, no se requiere que sea altamente probable porque la cantidad designada de ventas seguramente estará cubierta si ocurre.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap3b-proposed-amendments-to-hedge-accounting-requirements.pdf>

1.4.- Requisitos de divulgación y régimen transitorio

El IASB ha analizado la información a divulgar sobre estos contratos las entidades que aplican las NIIF completas y las que aplicarán la NIIF de Filiales. Asimismo, se han estudiado los criterios de transición.

1.4.1. Requisitos de revelación para las entidades que aplican las NIIF completas

El IASB ha propuesto que los objetivos de revelación se centren en informar el efecto que estos contratos tienen sobre el desempeño financiero de la entidad, así como del impacto en el importe, momento y la incertidumbre de los flujos futuros de efectivo que tendrá la entidad. Para conseguir estos objetivos, será preciso informar sobre los siguientes aspectos:

- Los términos y condiciones de los contratos (por ejemplo, duración de los contratos, mecanismos de precios, cantidades máximas y mínimas, cláusulas de cancelación y la presencia de créditos de energía renovable).
- El volumen neto comprado o el volumen total cuyos importes se liquidaron en neto, así como cualquier variación importante en estos volúmenes. También se debe informar sobre el precio medio por unidad de electricidad.
- El valor razonable de los contratos al cierre del ejercicio. En su defecto, debería informarse sobre:
 - El volumen de energía renovable que la entidad espera vender o comprar en el periodo restante del contrato (esta información se puede presentar en formato de rangos).
 - Los métodos y supuestos utilizados para preparar la información anterior; así como los cambios que se produzcan en los métodos y el motivo de dicho cambio.

Para las entidades que apliquen la NIIF de Filiales se les exige la misma divulgación que a las que presenten sus estados financieros bajo NIIF completas.

1.4.2. Requisitos de transición

El IASB ha decidido que los cambios introducidos en la NIIF 9 se apliquen:

- Retroactivamente para los **requerimientos de uso propio** (tal y como exige la NIC 8), sin necesidad de que la entidad reexpresé periodos anteriores con los nuevos criterios.
- Prospectivamente para los **requisitos de contabilidad de coberturas**. Durante el periodo que se aplique por primera vez estos requerimientos, se le permite a la entidad modificar la designación de partidas cubiertas en relaciones de coberturas de flujos de efectivo ya designadas. Estas modificaciones no interrumpirían la relación de cobertura.
- Se **exime a la entidad de revelar** en el periodo actual y en los anteriores la información cuantitativa requerida por la NIC 8.28.f)
- Se permite la **aplicación anticipada** de las modificaciones propuestas a partir de la publicación de estas, siendo preciso revelar este hecho.
- **No se va a ofrecer ninguna relajación** a las entidades que apliquen por primera vez estas modificaciones a la NIIF 9.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para facilitar la discusión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap3c-proposed-disclosure-and-transition-requirements.pdf>

Los miembros del IASB manifestaron que están de acuerdo con el seguimiento del proceso debido en la preparación de este Borrador, realizándose suficientes consultas y análisis, y dos miembros han manifestado su intención de disentir de las propuestas del Borrador.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para facilitar la discusión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap3d-due-process-requirements.pdf>

2. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9—Deterioro

Antecedentes

En julio de 2014, el IASB emitió la NIIF 9 que unía las tres partes del proyecto que reemplazaban la NIC 39 (reconocimiento y medición, deterioro crediticio y contabilidad de coberturas). La fecha de primera aplicación fue el 1 de enero de 2018. En octubre de 2020, el IASB comenzó el proceso de revisión de la implantación de la NIIF 9.

El IASB ha comenzado el proyecto en julio de 2022 con el objetivo de publicar una Petición de Información (*Request for Information*) en la primera mitad del año 2023. En la fase 1 es preciso recabar información de los *stakeholders* con la finalidad de identificar los temas que deben ser objeto de estudio. Esta fase ha tenido lugar entre julio de 2022 y enero de 2023. Con la emisión del Rofl, el IASB dispondrá de información para evaluar si la norma ha funcionado como estaba previsto, así como las acciones a emprender como consecuencia de la información recabada.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/post-implementation-review-of-ifrs-9-impairment/>

El análisis realizado ha puesto de manifiesto cierta diversidad de criterios en varias áreas en la formulación de escenarios futuros y sobre los ajustes posteriores al modelo PMA (por sus siglas en inglés).

2.1.- Formulación de escenarios futuros

El *feedback* ha puesto de manifiesto que los preparadores no tienen un criterio homogéneo respecto al número de escenarios que plantean, las variables que incorporan y el peso que atribuyen a cada escenario. En este último tema, se centraron en las variables que se utilizaron para incorporar los riesgos climáticos.

Los participantes sugirieron al IASB que aclarase qué se espera de la formulación de distintos escenarios, así como especificar que las entidades deben considerar las no linealidades significativas que se pueden producir al estimar la distribución de pérdidas crediticias potenciales. Algunos participantes en el proceso de consulta interpretan que el párrafo de la NIIF 9.5.5.18 parece que trata de buscar escenarios de pérdida cuando en realidad trata de capturar la no linealidad entre variables y escenarios.

Por otra parte, respecto al **uso de variables macroeconómicas** se reconoce la necesidad de aplicar cierto nivel de juicio profesional para determinar cuáles son esas variables y en qué medida esas variables podrían impactar en la exposición al riesgo de crédito. Por ejemplo, una tasa de desempleo más elevada puede tener un impacto más relevante en una cartera de crédito al consumo, procedente de tarjetas de crédito, que en una cartera de préstamos hipotecarios. Por otra parte, la forma en la que en la entidad gestiona su riesgo de crédito, incluida su tolerancia y su apetito al riesgo, puede llevar a un manejo diferencial de las variables macroeconómicas. La **incorporación de los riesgos climáticos** debe considerarse en los distintos escenarios y es un requisito que estaría incluido, en opinión del equipo técnico, en la NIIF 9.5.5.17.c). Sin embargo, no sería preciso realizar pronósticos sobre condiciones climáticas futuras a lo largo de la vida del crédito (NIIF 9.5.5.50). Por estos motivos, aunque los supervisores

bancarios y de los mercados de valores estén interesados en identificar información sobre los riesgos climáticos, el equipo técnico considera que no se deben incorporar requisitos concretos sobre variables económicas o riesgos de clima, en la estimación de las pérdidas esperadas.

El equipo técnico considera que, si se añade un ejemplo de cómo revelar el efecto que los riesgos climáticos puede tener en la estimación de las pérdidas esperadas, dentro de la NIIF 7, puede dar respuesta a las inquietudes manifestadas tras la publicación de la Petición de Información.

2.2.- Ajustes posteriores al modelo (PMAs)

Los ajustes posteriores al modelo **no aparecen recogidos explícitamente en la NIIF 9**. Sin embargo, la medición de las pérdidas esperadas se formula como un juicio profesional, fundamentado en principios, por lo que la entidad puede requerir ajustar sus modelos ante información sobre nuevos riesgos no contemplados inicialmente en el modelo. Estos ajustes pueden proceder de su no incorporación en los modelos cuantitativos o de una falta de información o tiempo que permita recalibrar los modelos.

Estos ajustes han permitido **mejorar la información suministrada**, debido a las limitaciones de los modelos estadísticos y a la a veces insuficiente información histórica, para poder formular expectativas futuras. No obstante, se ha manifestado la preocupación por un cierto nivel de diversidad en su empleo y de falta de transparencia.

El equipo técnico advierte que estos ajustes en las pérdidas esperadas **no pueden utilizarse como un sustituto de la evaluación sobre el incremento significativo del riesgo de crédito (SICR)**. El SICR obliga a una reformulación del periodo sobre el cual se recalculan las pérdidas esperadas de los créditos, pasando de los próximos 12 meses a toda la vida de los créditos. Por otra parte, los PMAs no se deben utilizar como colchones ante futuras pérdidas.

El equipo técnico concluye que el uso de **los PMAs es compatible con la aplicación de la NIIF 9 sobre la base de principios**. Una vía para mejorar las críticas sobre la falta de transparencia en el uso de estos PMAs sería requerir un mayor nivel de revelación lo cual se estudiaría en una futura reunión.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap27a-feedback-analysis-measuring-ecl.pdf>

3. Método de la participación

Antecedentes

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

- Participaciones recíprocas (¿cómo contabilizar las acciones de la matriz que mantiene una filial o asociada?)

- ¿Es necesario efectuar el test de deterioro de un activo intangible que controla una empresa asociada? La NIC 28.42 indica que el fondo de comercio implícito no está sujeto al test de deterioro anual y el test de deterioro se efectúa sobre toda la inversión como un solo activo
- El cambio desde el método de la participación al modelo de coste. En principio, es preciso valorar la participación que reste al valor razonable en el momento de la reclasificación.

El IASB se ha reunido para ultimar la emisión de un Borrador con las modificaciones a la NIC 28 *Inversiones en asociadas y negocios conjuntos*. Entre los temas tratados se encuentran el régimen transitorio y los pasos a seguir dentro del proceso debido antes de la publicación del Borrador.

3.1.- Régimen transitorio propuesto para las modificaciones de la NIC 28

El IASB tomó varias decisiones en noviembre de 2023 referentes al régimen de transición de las modificaciones en la NIC 28. Como consecuencia de ellas, surgieron algunas dudas que ahora se tratan de resolver:

- En noviembre se aprobó la **aplicación retroactiva para reconocer completamente las ganancias o pérdidas** en las transacciones con las asociadas o negocios conjuntos. Sobre este primer punto, el IASB va a proponer que el ajuste retroactivo propuesto anteriormente se realizaría reconociendo la porción restante de las ganancias y pérdidas que no se han reconocido por estar restringidas. El efecto acumulado de dicha ganancia o pérdida se trataría como un ajuste al importe inicial de las reservas en el momento de la transición, tal y como exige la NIC 8.
- Una segunda cuestión que surgió tras la reunión de noviembre de 2023 fue que posiblemente **al reestablecer los valores contables en la fecha de transición fuese necesario reconocer una pérdida por deterioro**. La cuestión que surge es si la entidad se debe reconocer en el momento de la transición un deterioro con cargo a patrimonio. La solución que se propone es valorar la inversión por el valor recuperable y reconocer un ajuste por las reservas iniciales.
- La tercera duda que se aborda es **el caso de las entidades que presentan cifras comparativas de más de un periodo**. En la reunión de noviembre de 2023 se aprobó que la fecha de transición fuese el inicio del ejercicio precedente al del ejercicio de primera aplicación. Al existir entidades que voluntariamente presentan más de un ejercicio comparativo, la duda que se plantea es si la fecha de transición se retrotrae a la fecha de comienzo del ejercicio más antiguo de los presentados. El IASB ha decidido que se permita a la entidad elegir si retrotrae esos efectos al comienzo del ejercicio más antiguo presentado o, por el contrario, retrotraer los efectos solo al inicio del ejercicio inmediatamente anterior y ese ejercicio más antiguo mantenerlo con las bases anteriores. En este último caso, se debe informar que la información comparativa de los diversos ejercicios está preparada con criterios distintos y explicarlos.
- Dado que en otros proyectos **se había relajado el criterio exigido por la NIC 8.28.f), se plantea si pudiera proponer esa misma relajación para esta modificación**. La NIC 8.28.f) requiere que, ante una nueva NIIF que tenga impacto en ejercicios anteriores o en futuros, la entidad deberá revelar para el periodo actual y cada periodo anterior el importe del ajuste en cada partida del estado financiero que se vea afectada y el efecto en las ganancias por acción, tanto básicas como diluidas, si la NIC 33 es aplicable. El IASB ha decidido incorporar dicha relajación en estas modificaciones.

El equipo técnico ha elaborado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap13a-transitional-requirements.pdf>

3.2.- Proceso debido

Todos los miembros del IASB están satisfechos con el proceso desarrollado y el cumplimiento de los requerimientos del proceso debido. Asimismo, en el proceso se han desarrollado suficientes consultas y análisis para comenzar el proceso de votación. Un miembro del IASB ha manifestado su intención de disentir en el Borrador.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/february/iasb/ap13b-interaction-with-the-iasb-s-project-disclosure-initiative-subsidiaries-without-public-accountability-disclosures.pdf>

4. 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. Está se abordará en dos fases. El objetivo es valorar si los efectos de los requisitos sobre los stakeholders son los esperados cuando el IASB emitió la norma.

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

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

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

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

El IASB ha analizado parte del *feedback* recibido a la Petición de Información (*Request of Information*) en el marco de la revisión posterior a la implementación de la NIIF 15.

La revisión de los comentarios recibidos se organiza en tres epígrafes:

- a) Determinar el precio de la transacción.
- b) Determinar cuándo reconocer los ingresos.
- c) Aplicar los requerimientos de divulgación.

4.1.- Determinar el precio de la transacción

En este tema, se han analizado las siguientes cuestiones:

- Contraprestación a pagar a un cliente
- Contraprestación variable.
- Impuestos basados en las ventas.
- Contraprestación no monetaria.
- Otros aspectos en la determinación del precio.

a) **Contraprestación a pagar a un cliente**

Las dificultades respecto a las contraprestaciones variables son las ya apuntadas en la Petición de Información y se centraron en los incentivos de marketing y los ingresos “negativos”.

Los **incentivos de marketing** son problemáticos en los acuerdos multiparte. La duda principal surge cuando una parte actúa como agente en un incentivo de marketing aportado a los clientes finales. Por ejemplo, descuentos, bonos, puntos de fidelidad o retornos en efectivo ofrecidos por plataformas digitales tales como compañías de compra de comida, plataformas de transporte, distribuidores online o compañías Fintech, entre otras. Algunos agentes tratan este incentivo como un menor ingreso y otros como un gasto de marketing.

Por otra parte, los **ingresos negativos** surgen cuando a un cliente se le paga un importe superior al precio de venta. La cuestión es si este exceso se debe tratar como un ingreso “negativo” o como un gasto. Una pregunta previa puede ayudar a entender la racionalidad económica, ¿cuándo una entidad ofrece estos descuentos tan ventajosos? Cuando la entidad tiene interés en entrar en determinado mercado o cuando paga elevadas penalizaciones por productos o servicios de baja calidad. Algunos participantes comentaron que estas situaciones no eran infrecuentes, especialmente entre las plataformas digitales.

Según el equipo técnico, las principales cuestiones se refieren al importe satisfecho por un agente al cliente final en forma de incentivos y que es un pago que no es a cambio de bienes o servicios; así como los ingresos que se tornan negativos. Por ello, las cuestiones son: a) determinar si el agente puede considerar al cliente como un cliente suyo y b) cuándo y cómo el agente debería considerar el fondo económico de su relación con el principal cuando se producen pagos al cliente final.

El equipo técnico observa que los comentarios recibidos a la Petición de Información sobre los incentivos de marketing ponen de manifiesto que existen opiniones diversas sobre si la NIIF 15 permitiría que un agente tratase como cliente a un cliente fuera de la cadena de suministro y sobre si reducir el ingreso por el importe satisfecho al cliente final cuando el agente tiene una obligación implícita con el principal de aportar estos incentivos al cliente final (todo ello con independencia de que el agente considere que el cliente final del principal es también su cliente).

Del mismo modo, los comentarios sobre los ingresos negativos ponen de manifiesto que la NIIF 15 resulta insuficiente para decidir si se reconocen como menor ingreso o como gastos de marketing. El equipo técnico considera que es preciso determinar la unidad de cuenta para calificar un ingreso como negativo. En cualquier caso, la entidad debería revelar cómo ha estimado el ingreso negativo si dicha información es significativa.

En definitiva, analizada la cuestión de si será precisa una acción futura, el equipo técnico observa que se dan cita las características requeridas por el IASB en cuanto a mejora de la claridad y coste limitado. Este tema no se ha decidido en la reunión de marzo pues también se va a escuchar la opinión del ASAF.

b) Contraprestación variable

Las principales dificultades que se expusieron por los participantes en el proceso de consulta fueron las siguientes:

- **La estimación del importe variable cuando no existe información histórica.** En estos escenarios, la estimación es altamente incierta y se precisa un registro de desempeño sobre periodos prolongados de tiempo, especialmente cuando la entidad tiene muchas transacciones con descuentos, devoluciones u otras formas de pago variable. El empleo de estimaciones probabilísticas no es novedoso, tal y como señala el equipo técnico, por ejemplo, en el caso de la NIIF 5 se definió “*altamente probable*” como “*significativamente más probable que no*”.
- La aplicación de **las restricciones al estimar las contraprestaciones variables.** Este punto es complejo en los sectores de construcción, gestión de activos, software, gas y petróleo. Los problemas surgen por dos motivos.
 - El primero es porque las entidades pueden estar actuando de manera extremadamente conservadora, llevándolos a unas valoraciones cercanas a cero, cuando el importe es altamente susceptible a factores más allá del control de la entidad o cuando está sujeto a una incertidumbre significativa en cuanto al resultado y la medición. Este sesgo conservador está previsto y justificado en la NIIF 15. BC207, si bien no es la intención que la contraprestación variable sea cero.
 - El segundo es porque esta contraprestación variable no se reevalúa periódicamente y solo se actualiza el precio de la transacción cuando la incertidumbre se resuelve o cuando se emite una factura; sin embargo, la NIIF 15.59 exige que esta reevaluación se haga de manera periódica.

El equipo técnico que estos temas están bien tratados en la NIIF 15 y no deberían dar lugar a ninguna actuación normativa.

c) Impuestos basados en el volumen de ventas

Algunos participantes indicaron que **la guía de la NIIF 15 sobre este tema era insuficiente y que la doctrina sobre relaciones entre el principal y el agente no era apropiada** para determinar si la entidad ha de pagar la tasa por sí misma (e incluirla por ello en el precio de venta) o estar recaudándola por cuenta de la administración tributaria (excluyéndola entonces del precio). El cuestionamiento se realiza porque las guías sobre principal y agente se centran en si una entidad toma el control sobre el bien subyacente antes de transferirlo. Esta valoración es distinta a si la recaudación es realizada en nombre de otros, dado que en este caso la transacción no es recíproca, como sí lo es una relación de agencia.

El equipo técnico aclara que las guías sobre la relación entre un agente y un principal sirven como analogía al caso de los cobros realizados en nombre del Estado los cuales constituyen una obligación con este.

La conclusión a la que llega el equipo técnico es que este tema no requiere ser revisado en la NIIF 15.

d) Contraprestaciones no monetarias

La principal dificultad que se ha identificado se refiere a la fecha de la transacción no monetaria. Unos indican que cuando se firma el acuerdo, otros cuando se recibe el activo y otros cuando se transfiere el activo que se entrega. Este ha sido un tema que ya se ha tratado con anterioridad y genera dificultades por las posibles consecuencias no previstas en su conexión con los pagos basados en acciones, aunque también se hace notar que existirían pocos casos donde esta contraprestación fuese un problema significativo. Por estos motivos, el equipo técnico propone no efectuar cambios en la normativa.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap6a-ifrs15-pir-transaction-price.pdf

4.2.- Comentarios sobre el reconocimiento de los ingresos

El cambio fundamental que trajo la NIIF 15 fue reconocer el ingreso cuando se transfiere el control sobre el activo o servicio prestado al cliente. La normativa anterior solo evaluaba la transferencia de riesgos y ventajas asociados a la propiedad. Este cambio iba a resolver muchos problemas de aplicación; sin embargo, quedan algunas áreas que todavía resultan complejas como, por ejemplo, el reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción y en los de prestación de servicios. Las principales dudas en este campo se presentan en los siguientes casos:

- Al aplicar el concepto de transferencia de control.
- Al medir el cumplimiento de una obligación a lo largo del tiempo.

a) Al aplicar el concepto de transferencia de control

La interpretación del traspaso del control ha sido compleja en algunos de los casos previstos en la NIIF 15.35. En uno de ellos se exige que el trabajo realizado no pudiera tener un uso alternativo y que la entidad vendedora tuviese un derecho exigible a cobrar el trabajo ejecutado (NIIF 15.35.c). Los participantes en la consulta han identificado como un tema complejo **determinar cuándo se ha intentado analizar si la entidad dispone de un derecho a cobrar el trabajo realizado**, así como la imposibilidad de que el trabajo desarrollado pudiera tener un uso alternativo.

Algunos participantes han señalado que la entidad puede haber desarrollado un trabajo sin uso alternativo, pero no disponer de un derecho de cobro por dicho trabajo. En este escenario, el reconocimiento del ingreso en un punto del tiempo no reflejaría el desempeño realizado por la entidad y algunos usuarios consideran que la NIIF 15 no aportaría información útil. El equipo técnico considera que el control se transfiere si se dan las dos circunstancias previstas en la NIIF 15.35.c) que son la imposibilidad de uso alternativo y el derecho al cobro del trabajo realizado.

Además, se han señalado un par de temas complejos que son los siguientes: el primero es el caso en el que el derecho a cobrar el trabajo realizado se combina con el derecho para el cliente

de dar por finalizado el contrato. El segundo es cómo se debe tratar el cambio de la legislación que pudiera afectar a la capacidad para cobrar el trabajo desarrollado. En este último caso, el equipo técnico subraya que la entidad debe valorar este derecho al cobro a lo largo del tiempo en el cual se esté ejecutando el contrato.

Los participantes en el proceso también han planteado una serie de casos en los que les gustaría conocer el tratamiento, aunque el equipo técnico considera que la normativa contable se basa en principios y es inevitable el juicio profesional.

Por todo lo anterior, el equipo técnico no propone ninguna modificación en la normativa.

b) Medición del progreso en las obligaciones de desempeño a lo largo del tiempo

La elección del método para medir el progreso en el cumplimiento de las obligaciones es un tema difícil en los sectores de la construcción y del software. Algunos participantes en la consulta plantearon las siguientes cuestiones:

- Si se emplea la solución práctica de medir el desempeño conforme se factura, ¿qué se debe hacer si cambiasen las circunstancias y entonces los momentos de facturación no coincidiesen con el perfil de desempeño?
- El tratamiento de los costes desproporcionados (terrenos, costes volátiles como los que dependen de las tasas de tipo de cambio o del precio de *commodities*).
- El concepto de “*significativo*” que se utiliza cuando se emplea un método basado en el coste y la NIIF 15.B19(b) indica que “*el coste del bien transferido es significativo*” o cuando dice “*la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente implicada en diseñar y fabricar el bien*”.

El equipo técnico ha considerado que este tema no genera problemas relevantes, ni tampoco una diversidad muy elevada.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap6b-ifrs-15-pir-timing.pdf>

4.3.- Requerimientos de divulgación

En líneas generales, los participantes en el proceso de consulta consideraron que la información era más útil que la normativa previa. El equipo técnico cita un estudio académico europeo, realizado por investigadores españoles sobre una amplia muestra (48 usuarios y 196 preparadores de información) y en el que descubrieron entre los participantes no preparadores que los requerimientos de revelación mejoraron la capacidad de los usuarios para estimar los flujos de efectivo futuros, valorar los márgenes sobre ventas y la rendición de cuentas de los directivos.

La información más útil se refirió a los siguientes temas:

- Desagregación de los ingresos. Según el estudio académico para Europa, esta fue la revelación que tuvo un impacto más significativo en la mejora de la utilidad de la información.
- Cambios en los activos y pasivos por contrato.
- Precio de la transacción asignado a la obligación de cumplimiento pendiente.
- Juicios significativos.

El análisis de la información recibida se ha centrado en las consideraciones de coste-beneficio y respecto a la calidad de la información revelada. En ambos temas, el equipo técnico concluye que la información que exige la NIIF 15 es adecuada.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap6c-ifrs-15-pir-disclosure-requirements.pdf>

5. Proyecto de activos y pasivos por actividades reguladas

Antecedentes

Este proyecto comenzó en 2008 ante las dudas que generaba el reconocimiento de activos y pasivos como consecuencia de actividades reguladas. En 2005, El CINIIF no pudo dar una respuesta con los conceptos vigentes en el aquel momento. Esta primera tentativa se suspendió en 2010, tras la emisión de un Borrador en 2009, debido a las fuertes discrepancias sobre la consistencia de los conceptos de activos y pasivos por actividades reguladas con los conceptos del Marco Conceptual.

En 2011, este tema vuelve a incorporarse a la agenda. En 2013, se emite una Petición de Información (Request for Information) para identificar los posibles esquemas regulatorios, a partir del cual se preparó el Documento de discusión del año 2014. Asimismo, se emitió la NIIF 14 para dar solución a los esquemas regulatorios que existían en algunas jurisdicciones que se estaban adoptando las NIIF y que permitía mantener el esquema contable de la jurisdicción local en el momento de la primera aplicación de las NIIF. En 2021, se emite el Borrador, cuyo plazo de comentarios finalizó el pasado 30/07/2021. Véase en el siguiente enlace:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/rate-regulated-activities/published-documents/ed2021-rra-es.pdf>

En actividades reguladas, el efecto de la regulación de precios provoca que el vendedor carece de la facultad de establecimiento del precio de la transacción que la retiene el regulador. Este, en función de sus objetivos de regulación, establece los precios considerando a los clientes (normalmente usuarios de servicios básicos) y procurando que el proveedor del servicio obtenga una rentabilidad razonable para los riesgos asumidos, dentro de un marco regulatorio que ofrece estabilidad financiera al proveedor. El **derecho de compensación** del proveedor del servicio (**compensación total permitida**) se calcula como una recuperación de gastos, más una rentabilidad, más el importe de los intereses a favor o en contra por el diferimiento o anticipo en la percepción de esta compensación total a través de la tarifa. En ocasiones, el regulador difiere la incorporación de los costes en la tarifa para que sea recuperada con tarifas futuras, por ejemplo, cuando la inversión no ha alcanzado su umbral de rentabilidad; en otras ocasiones, sucede al contrario y el regulador establece que los precios actuales permitan compensar costes futuros.

En este escenario especial, se requiere una interpretación especial, o complementaria, de la NIIF 15 que regula el reconocimiento de ingresos con clientes. Además de esa relación con los clientes, en este escenario, la entidad prestadora del servicio es preciso que ofrezca información a los usuarios sobre los efectos económicos de las transacciones realizadas, como consecuencia de los derechos y obligaciones impuestos por la regulación. El mecanismo guarda una cierta

similitud con los impuestos diferidos. Por un lado, pueden surgir **activos por actividades reguladas**, cuando el proveedor del servicio tenga reconocido en la regulación el derecho a recuperar gastos incurridos o la retribución de inversiones realizadas, pero que la tarifa (y con ellos los ingresos bajo NIIF 15) todavía no recogen. Por el contrario, surgirán **pasivos por actividades reguladas** cuando la tarifa haya recaudado ingresos para asumir costes en el futuro según prevé la regulación. Por tanto, la NIIF sobre activos y pasivos de actividades reguladas pretende ofrecer criterios en el reconocimiento de activos y pasivos por este tipo de actividades, cuya contrapartida es una línea de ingresos que corrige (al alza o a la baja) los importes reconocidos según la tarifa, que es lo que permitiría la NIIF 15.

Página del proyecto:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/#current-stage>

El IASB ha analizado dos cuestiones. A saber:

- Descuento de los flujos de efectivo.
- Requisitos de revelación reducidos para incorporar a la NIIF de Filiales.

5.1.- Descuento de los flujos de efectivo

El IASB ha confirmado que los activos y pasivos surgidos por actividades regulatorias deberán ser actualizados. El tipo de descuento a utilizar será el establecido por el acuerdo de regulación. El tipo de interés regulatorio es la tasa de interés establecida por el acuerdo para compensar a una entidad por el tiempo que transcurre entre la fecha de prestación del servicio y el momento en que se recuperará el activo o viceversa el que transcurre entre la percepción de la retribución y el posterior cumplimiento con los compromisos establecidos por el acuerdo de regulación.

El requerimiento de descuento de los activos y pasivos por actividades regulatorias no será necesario si el periodo recuperación o cumplimiento del pasivo es inferior a doce meses; en este caso será preciso revelar en la memoria que se ha optado por esta exención, así como el valor contable de estos activos y pasivos a los cuales se les ha aplicado esta exención. La exención prevista no será aplicable a aquellos acuerdos que establezcan periodos de recuperación o cumplimiento que sean indefinidos.

Cuando el acuerdo regulatorio establezca, desde el comienzo, varias tasas de interés regulatorio, la entidad aplicará una sola a lo largo de la vida del acuerdo. La Norma no va a indicar cómo calcular este interés único, si bien se podrá aplicar la exención por periodos de recuperación (activos regulatorios) o cumplimiento (pasivos regulatorios) inferiores al año. Este criterio no afecta a los acuerdos que calculan el tipo de interés regulatorio por referencia a un *benchmark*.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap9a-discounting-estimated-future-cash-flows.pdf>

5.2.- Revelaciones simplificadas cuando se aplica la NIIF de Filiales

El IASB ha decidido que no se incorporen simplificaciones al aplicar las revelaciones que contenga la NIIF de Filiales. No obstante lo anterior, se va a incluir una pregunta sobre esta cuestión en el Borrador de Actualización de la Norma de Filiales.

El equipo técnico ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap9b-reduced-disclosures-for-rate-regulated-entities.pdf>

6. 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 estudiado el futuro proyecto de actualización de la NIIF de Filiales. Con relación a la próxima NIIF 18 *Presentación e información a revelar en los estados financieros*, el IASB espera incorporar todos los requerimientos de revelación que exige esta norma en la NIIF de Filiales.

La decisión anterior implica modificar la NIIF de Filiales en los siguientes extremos:

- a) Incorporar los requisitos referidos a las medidas de desempeño definidas por la Dirección, tomando como referencia a los que va a incorporar la NIIF 18.
- b) Eliminar el objetivo de revelación de un requisito de divulgación relacionado con los pasivos no corrientes.

El equipo tampoco va a incluir en la norma de Actualización de la NIIF de Filiales, los requisitos que la NIIF 18 haya incorporado desde la NIC 1, pues estos últimos ya han sido estudiados al discutir la NIIF de Filiales.

El equipo técnico preparó el siguiente documento para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap32a-subsiararies-disclosure-requirements-from-the-new-pfs-standard.pdf>

7. 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>

El IASB ha realizado una puesta al día del proyecto para decidir la dirección a tomar con él. En 2022, la conclusión que se extrajo al *feedback* sobre este proyecto fue muy positiva, poniendo de manifiesto su necesidad. Asimismo, el ISSB preguntó en una Petición de Información sobre este proyecto en 2023. En este último documento parte de la discusión se centró en la conectividad entre ambos cuerpos de normas.

Las opciones que se han estudiado son:

- Finalizar el proyecto y publicar un documento.
- Retirar el proyecto.
- Ampliar el proyecto.
- Mantener el proyecto.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap15-project-direction.pdf>

8. Revelación de riesgos relacionados con el clima en los estados financieros

Antecedentes

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El IASB ha analizado un conjunto de ejemplos que pueden ilustrar una norma de revelaciones relativa a los efectos relacionados con el clima y otras incertidumbres en los estados financieros. Los ejemplos versaron sobre la materialidad de determinadas revelaciones, el cálculo del valor en uso y las revelaciones necesarias, las premisas utilizadas al realizar estimaciones con incertidumbre, la revelación de información adicional con impacto en los negocios, revelaciones sobre riesgo de crédito y, finalmente, revelaciones relacionadas con los costes desmantelamiento y restauración.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap14a-development-of-examples.pdf>

El IASB ha discutido sobre las acciones futuras a desarrollar sobre este tema. El equipo técnico sugiere que un Borrador sobre el tema les permitiría obtener un *feedback* formal sobre los casos planteados.

9. 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 posibles modificaciones en varias secciones, aunque gran parte de la discusión se centró en la Sección 23 de ingresos. Por ello, se organiza este punto en dos secciones que son las siguientes:

- Ingresos de contratos con clientes.

7.1.- Ingresos de contratos con clientes

El IASB ha tomado las siguientes decisiones:

- Eliminar la propuesta realizada en el Borrador y referente a la evaluación de cuándo la entidad actúa como principal o agente y utilizar en su lugar los criterios previstos en la NIIF 15. El IASB propuso en el Borrador un análisis más prescriptivo que fuese más fácil de aplicar por las Pymes. Sin embargo, el trabajo de campo ha puesto de manifiesto que se podrían alcanzar conclusiones distintas a las que se obtendrían aplicando la metodología de la NIIF 15, por lo que se ha decidido no mantener esta simplificación y que se utilicen los criterios previstos en la NIIF 15.
- Eliminar la propuesta que exige a una Pyme que contabilice la garantía como un compromiso separado cuando la garantía (o parte de ella) proporciona un servicio adicional a simplemente garantizar que el producto cumple con las garantías acordadas.

La decisión adoptada propone contabilizar la garantía de forma separada solo cuando el cliente tiene la opción a comprar dicha garantía de forma individualizada.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap30a-proposed-revised-section-23-redeliberation-topics.pdf>

El IASB también estudió en materia de ingresos lo siguientes temas y que dieron lugar a las correspondientes decisiones que pasamos a detallar:

- La NIIF de Pymes no incorpora el caso de una venta con opción a recomprar porque no es una transacción frecuente. Sin embargo, se aprueba modificar la NIIF para las Pymes para que al evaluar si el cliente obtiene el control de un activo se considere si el acuerdo incorpora una cláusula de recompra del activo.
- Asimismo, la NIIF para las Pymes debería especificar que un cliente no obtendría el control de un activo si la Pyme tuviese la obligación o un derecho a recomprar el activo.
- La Norma no debería incorporar cómo contabilizar las recompras de activos.
- El IASB ha decidido eliminar la propuesta sobre contabilización de los ingresos percibidos por anticipado y que dan lugar a un derecho a recibir servicios al cliente en el futuro (conocidos como *breakage*). El IASB considera que la Pyme debe desarrollar una política contable que los reconozca como ingreso cuando ya no se pueden ejercer por el cliente o bien al principio mediante una estimación de los derechos que no se van a ejercer, dado que un exceso de prescripción podría añadir a la Sección 23 más extensión y complejidad.
- El IASB también ha decidido que los activos por contrato se presenten de manera separada de los saldos a cobrar con clientes.
- Se confirman los criterios exigidos a la Pyme para determinar si la Pyme satisface un compromiso contractual a lo largo del tiempo o en un momento de este que coinciden con los que contiene la NIIF 15. El criterio b), añadido en el párrafo 23.78 del Borrador, según el cual el trabajo realizado por la entidad no sería preciso volver a ejecutarlo por otra entidad que continuase con el contrato, es considerado en la NIIF 15 un indicador del criterio de la NIIF 15.35 a) y que se recogió en la NIIF 15.B4 (similar al de la Sección 23.78.a). El IASB ha decidido no simplificar los criterios recogidos en la NIIF 15.35.
- Finalmente, el IASB ha decidido utilizar el término cobrabilidad (“*collectability*”) en lugar de riesgo de crédito del cliente (“*customer’s credit risk*”) cuando se trata de describir el requisito de que una Pyme debe estimar el importe recuperable de los activos reconocidos a partir de los costes incurridos para cumplir con un contrato con el cliente.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap30b-proposed-revised-section-23-additional-and-alternative-simplifications.pdf>

7.2.- Otros temas sobre el Borrador

El IASB ha tomado las siguientes decisiones:

- Completar el párrafo 30.8A del Borrador en el que se abordan los pagos o cobros anticipados en una transacción en moneda extranjera para aclarar que una Pyme normalmente reconoce un activo o pasivo no monetario y que una Pyme que efectúa

múltiples pagos y cobros anticipados se le requiere determinar una fecha de transacción para cada pago o cobro anticipado.

- Alinear los requisitos de compensación de activos y pasivos por impuestos previstos en la Sección 29 con los previstos en la NIC 12.71 y 74.
- Clarificar que la Sección 28.17 de la NIIF para las Pymes que a una entidad se le requiere valorar la profundidad del mercado de bonos corporativos de elevada calidad al nivel de cada divisa.
- Clarificar el párrafo 26.14A del Borrador indicando que el importe acumulado que finalmente se reconoce por los bienes o servicios recibidos como contraprestación de los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo es igual al importe de efectivo pagado.
- El IASB se ha mostrado partidario de efectuar modificaciones en la redacción de la Sección 2 *Conceptos y principios generales*.
- Finalmente, el IASB ha decidido reenumerar los párrafos de las Secciones que han experimentado múltiples cambios y mantener los números originales cuando estos cambios sea escasos.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap30c-other-issues-raised.pdf>

Para la modificación de la Sección 2 de Conceptos ha preparado el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap30d-proposed-revised-section-2-concepts-and-pervasive-principles.pdf>

Para la revisión de la numeración, el equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap30e-updating-paragraph-numbers-of-ifrs-for-smes-accounting-standard.pdf>

MANTENIMIENTO Y APLICACIÓN CONSISTENTE

1. Empleo de una moneda de presentación perteneciente a una economía hiperinflacionaria por una entidad que está radicada en una economía no hiperinflacionaria: Revelaciones y requerimientos de transición y otros asuntos

El IASB ha analizado las cuestiones de revelación de este proyecto a incorporar a la NIIF de Filiales, a través de su norma de actualización. Asimismo, también se analizaron las cuestiones relacionadas con el proceso debido.

El IASB ha propuesto que las filiales dentro del alcance de la NIIF de Filiales deben revelar que sus estados financieros y las cifras correspondientes han sido trasladados a la fecha de cierre o a la fecha más próxima del balance de situación. Asimismo, deberán divulgar cuándo la economía cuya moneda es hiperinflacionaria deja de serlo.

La entidad filial, bajo NIIF de Filiales, también deberá presentar unos estados financieros resumidos de esa operación en el exterior.

El IASB ha decidido un periodo de comentarios de 120 días. Los miembros del IASB consideran que se ha realizado un trabajo que contiene un análisis y las consultas suficientes como para comenzar el proceso de votación y de acuerdo al proceso debido. Ningún miembro ha expresado su intención de disentir.

El equipo técnico preparó los siguientes documentos para la reunión:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/iasb/ap12-ias-21-disclosure-requirements-and-interaction-with-ifrs-19.pdf>

II. INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD

El 13 de marzo se ha reunido el ISSB con la finalidad de analizar la dirección estratégica del organismo y el equilibrio de actividades a desarrollar.

Las decisiones fueron las siguientes:

- 1.- Iniciar nuevos proyectos de investigación y normativos. Este tipo de actividades son importantes.
- 2.- Apoyar la implantación de las dos NIIF-S aprobadas. Este es el tema donde se debe poner más énfasis.
- 3.- Mejorar las normas SASB. Esta actividad es considerada también importante.
- 4.- Mejorar la conectividad entre las Normas NIIF-S y las NIIF contables.
- 5.- Garantizar que las NIIF-S sean interoperables con otras normas de sostenibilidad.
- 6.- Interactuar con las partes interesadas.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/issb/ap-2-issb-agenda-consultation-strategic-direction-and-balance-of-the-issbs-activities.pdf>

El ISSB quiere reservar recursos para nuevas necesidades que surjan.

III. COMITÉ DE INTERPRETACIONES DE LAS NIIF

El 5 de marzo se ha reunido el Comité de Interpretaciones con tres temas.

1. Compromisos relacionados con el clima

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

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

1.- **Compromisos de situación final:** Por ejemplo, compromisos del tipo “neto cero”, “emisión de carbono neutral”, “emisión de carbono negativo” (incluso teniendo en cuenta las emisiones realizadas en el pasado) para una fecha determinada, por ejemplo, 2050. Estos compromisos de situación final se podrían alinear con el imperativo general de alcanzar un límite de elevación de la temperatura global de los 1,5 grados Celsius.

2.- **Compromisos intermedios:** Por ejemplo, la reducción de las emisiones de carbono al 50%, por ejemplo, a una fecha como 2030.

3.- **Compromisos con acciones concretas que conducen, de manera secundaria, a una reducción de las emisiones:** Por ejemplo, la limitación en el uso de plásticos.

4.- **Planes de transición en el sector de gas y petróleo:** Por ejemplo, la renovación de fuentes de energía fósiles por energías renovables, como cuando se redirigen las centrales petroquímicas a producir productos químicos con materias primas procedentes de fuentes renovables.

Los consultantes preguntan lo siguiente:

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

El caso concreto:

Compromiso de transición de efecto neto cero.

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

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

Para reforzar esta declaración, la entidad publica un plan detallado de transición de cómo modificará gradualmente sus métodos productivos entre 20X1 y 20X9 para conseguir el 60% de

reducción en emisiones en 20X9. Las modificaciones implicarán invertir en procesos de energía eficientes, comprando energía de fuentes renovables y reemplazando los actuales ingredientes cuyo origen es el petróleo y los materiales de embalaje con alternativas de bajas emisiones de carbono. Los directivos están confiados que la entidad pueda hacer estas modificaciones y continuar vendiendo sus productos con beneficio.

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

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

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

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

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

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

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

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/ifric/ap2-climate-related-commitments-session-overview-and-draft-agenda-decision.pdf>

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

El Comité de Interpretaciones ha recibido una consulta sobre cómo ha de contabilizar una entidad que adquiere a otra un pago que está condicionado a mantener a los vendedores de la entidad adquirida como empleados durante un periodo posterior a la adquisición.

El caso es el siguiente:

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

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

El Comité ha decidido que la Decisión sea presentada en una próxima reunión del IASB para que manifieste si presenta alguna objeción antes de su aprobación. El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/ifric/ap3-contingent-payments.pdf>

3. Revisión posterior a la implementación de la NIIF 9. Deterioro crediticio

El Comité de Interpretaciones expuso su opinión sobre los asuntos identificados en la Revisión Posterior a la Implementación de I NIIF 9. Deterioro. Los temas que se comentaron fueron los siguientes:

- Instrumentos financieros intragrupo.
- Compromisos de préstamo.
- Contratos de garantía financiera.
- Activos financieros con deterioro crediticio adquiridos u originados.

El equipo técnico preparó el siguiente documento:

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/march/ifric/ap4-input-to-the-pir-of-ifrs-9-impairment.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.