

Mayo de 2019

Normas NIIF®

Proyecto de Norma PN/2019/3

Referencia al *Marco Conceptual*

Modificaciones propuestas a la NIIF 3

Recepción de comentarios hasta el 27 de septiembre de 2019

Proyecto de Norma

Referencia al *Marco Conceptual*

Modificaciones propuestas a la NIIF 3

Recepción de comentarios hasta el 27 de septiembre de 2019

Exposure Draft ED/2019/3 *Reference to the Conceptual Framework* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 27 September 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Open for comment documents' page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2019 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of the Exposure Draft *Reference to the Conceptual Framework* and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS[®]', 'IASB[®]', the 'IASB[®] logo', 'IFRIC[®]', 'IFRS[®]', the IFRS[®] logo, 'IFRS for SMEs[®]', the IFRS for SMEs[®] logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards[®]', 'International Financial Reporting Standards[®]', 'IFRS Taxonomy[®]', 'NIIF[®]' and 'SIC[®]'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom.

Proyecto de Norma

Referencia al *Marco Conceptual*

Modificaciones propuestas a la NIIF 3

Recepción de comentarios hasta el 27 de septiembre de 2019

El Proyecto de Norma PN/2019/3 *Referencia al Marco Conceptual* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. Se necesita recibir los comentarios antes del 27 de septiembre de 2019 y deben enviarse por escrito a la siguiente dirección, mediante correo electrónico a commentletters@ifrs.org o electrónicamente usando nuestra página 'Open for comment documents' en: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio [webwww.ifrs.org](http://www.ifrs.org) a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos su información.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ésta, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe sustituir los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2019 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del Consejo en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español del Proyecto de Norma *Referencia al Marco Conceptual* y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', 'las IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo 'IFRS for SMEs®', el 'logo en forma de hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su oficina principal en 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, Reino Unido.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	6
INVITACIÓN A COMENTAR	7
[PROYECTO] MODIFICACIONES A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	9
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL PROYECTO DE NORMA <i>REFERENCIA AL MARCO CONCEPTUAL PUBLICADO EN MAYO DE 2019</i>	12
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA <i>REFERENCIAS AL MARCO CONCEPTUAL</i>	13

Introducción

En este Proyecto de Norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) propone tres modificaciones a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. Se pretende que las modificaciones actualicen la NIIF 3 sin cambios significativos en sus requerimientos.

La primera propuesta es para eliminar de la NIIF 3 una referencia a una versión antigua del *Marco Conceptual* del Consejo. En este momento, el principio de reconocimiento de la NIIF 3 requiere que los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios cumplan las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* emitidas en 1989 (*Marco Conceptual* de 1989). El Consejo propone sustituir esta referencia por otra a la versión actual—del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* emitido en marzo de 2018 (*Marco Conceptual* de 2018).

Las definiciones de activos y pasivos en el *Marco Conceptual* de 1989 son diferentes de las del *Marco Conceptual* de 2018. Las diferencias son tales que la actualización de la referencia sin hacer ningún otro cambio en la NIIF 3 podría incrementar la población de activos y pasivos que cumplen los requisitos para el reconocimiento en una combinación de negocios. Algunos de esos activos o pasivos podrían no cumplir los requisitos para el reconocimiento utilizando otras Normas NIIF aplicables después de la fecha de adquisición. Por ello, la adquirente reconocería primero los activos o pasivos en el momento de la combinación de negocios y, seguidamente, darlos de baja en cuentas inmediatamente después. La pérdida o ganancia resultante del "día 2" no describiría una pérdida o ganancia económica, de forma que no representaría fielmente ningún aspecto del rendimiento financiero de la adquirente.

El Consejo ha concluido que el problema de las pérdidas o ganancias del día 2 sería significativo en la práctica solo para los pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* o la CINIIF 21 *Gravámenes*. Para evitar el problema, la segunda propuesta de este Proyecto de Norma es añadir en la NIIF 3 una excepción a su principio de reconocimiento. Si los pasivos y pasivos contingentes que estén dentro del alcance de la NIC 37 o de la CINIIF 21, ocurrieran por separado, una adquirente debería aplicar la NIC 37 o la CINIIF 21 respectivamente, en lugar del *Marco Conceptual*, para identificar las obligaciones que ha asumido en una combinación de negocios. Con la aplicación de esta excepción, los pasivos y pasivos contingentes reconocidos en una combinación de negocios serían los mismos que los reconocidos aplicando la NIIF 3 en este momento.

La tercera propuesta de este Proyecto de Norma es hacer más explícitos los requerimientos de la NIIF 3 para activos contingentes. Las Normas NIIF definen los activos contingentes como activos posibles cuya existencia será confirmada solo por sucesos futuros inciertos. La NIIF 3 prohíbe el reconocimiento de activos contingentes, pero esta prohibición se señala explícitamente solo en los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan la Norma. Para aclarar los requerimientos y evitar cualquier duda sobre si la actualización de la referencia al *Marco Conceptual* los cambiaría, el Consejo propone añadir a la NIIF 3 una declaración explícita de que una adquirente no debería reconocer activos contingentes adquiridos en una combinación de negocios.

Invitación a comentar

El Consejo invita a comentar este Proyecto de Norma *Referencia al Marco Conceptual*. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) tratan las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo o párrafos específicos a los que se refieren;
- (c) contienen razones claras;
- (d) identifican cualquier redacción de las propuestas que sea difícil de traducir; e
- (e) incluyen, en caso de que sean procedentes, las alternativas que el Consejo debería considerar.

El Consejo está solicitando comentarios solo sobre los temas abordados en este Proyecto de Norma.

Preguntas para quienes respondan

Pregunta 1
<p>El Consejo propone:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Actualizar la NIIF 3, de forma que haga referencia al <i>Marco Conceptual</i> de 2018 en lugar de al <i>Marco Conceptual</i> de 1989. (b) Añadir a la NIIF 3, una excepción a su principio de reconocimiento. Para pasivos y pasivos contingentes que estarían dentro del alcance de la NIC 37 o de la CINIIF 21, si ocurren por separado, una adquirente debería aplicar la NIC 37 o la CINIIF 21 respectivamente, en lugar del <i>Marco Conceptual</i>, para identificar las obligaciones que ha asumido en una combinación de negocios. (c) Añadir a la NIIF 3 una declaración explícita de que una adquirente no debería reconocer activos contingentes adquiridos en una combinación de negocios. <p>¿Está de acuerdo con estas propuestas? Si no lo está, ¿por qué y qué recomienda en su lugar?</p> <p>Los párrafos FC21 a FC29 describen enfoques alternativos considerados por el Consejo y explican por qué el Consejo no los está proponiendo.</p>
Pregunta 2
<p>¿Tiene cualquier otro comentario sobre las propuestas de este Proyecto de Norma?</p>

Plazo

El Consejo considerará todos los comentarios recibidos por escrito hasta el 27 de septiembre de 2019.

Cómo comentar

Preferiríamos recibir sus comentarios de forma electrónica. Sin embargo, los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos:

De forma electrónica Visite la página web 'Open for comment documents' en:
<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

Por correo electrónico Enviar a:
commentletters@ifrs.org

Por correo postal IFRS Foundation
Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD
Reino Unido

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad y aceptemos su solicitud. Normalmente no se aceptan estas solicitudes a menos que se basen en una buena razón, por ejemplo, confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

[Proyecto] Modificaciones a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifica el párrafo 11 y se elimina la nota a pie de página al "*Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*" del párrafo 11. Se modifican los párrafos 14, 21, 22 y 23 y se añaden los párrafos 21A, 21B, 23A y 64Q. Se modifica el encabezamiento anterior al párrafo 21A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado. El párrafo 10 no se modifica pero se incluye para facilitar una referencia.

El método de la adquisición

...

Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, las obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida

Principio de reconocimiento

- 10 **A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida. El reconocimiento de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos estará sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 11 y 12.**

Condiciones de reconocimiento

- 11 Para cumplir las condiciones de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben satisfacer, a la fecha de la adquisición, las definiciones de activos y pasivos del ~~*-Marco Conceptual para la Información Financiera para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros~~ en la fecha de adquisición. Por ejemplo, en la fecha de la adquisición no son pasivos los costos en que la adquirente espera incurrir, pero que no está obligada a tener en el futuro para efectuar su plan de abandonar una actividad de una adquirida o para terminar la contratación de empleados de la adquirida o para reubicarlos. Por ello, la adquirente no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NIIF.

- * ~~Esta Norma requiere que las adquirentes apliquen las definiciones de un activo y un pasivo y las guías de apoyo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC adoptado por el IASB en 2001 en lugar del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2018.~~

...

- 14 Los párrafos ~~22~~21A a 28B especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta NIIF proporciona excepciones limitadas al principio y condiciones de reconocimiento.

...

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

- 21 Esta NIIF proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. Los párrafos ~~22~~21A a 31A especifican tanto las partidas concretas para

las que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas. La adquirente contabilizará esas partidas aplicando los requerimientos de los párrafos ~~22~~21A a 31A, ...

Excepción al principio de reconocimiento

Provisiones contingentes, pasivos contingentes y activos contingentes

- 21A Los párrafos 21B a 23 se aplican a pasivos y pasivos contingentes que estarían dentro del alcance de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* o de la CINIIF 21 *Gravámenes* si se incurriera en ellos por separado en lugar de ser asumidos en una combinación de negocios.
- 21B El *Marco Conceptual para la Información Financiera* define un pasivo como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados. Para una provisión o pasivo contingente que estuviera dentro del alcance de la NIC 37, la adquirente aplicará los párrafos 15 a 22 de la NIC 37 para determinar si, en la fecha de adquisición, existe una obligación presente como resultado de sucesos pasados. Para un gravamen que estuviera dentro del alcance de la CINIIF 21, la adquirente aplicará la CINIIF 21 para determinar si ha ocurrido en la fecha de adquisición el suceso que obliga que da lugar a un pasivo para pagar el gravamen.
- 22 La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define un pasivo contingente como:
- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
 - (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.
- 23 ~~El requerimiento de la NIC 37 no se aplicará para determinar qué pasivos contingentes se han de reconocer en la fecha de la adquisición. En su lugar la~~ La adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad. Por ello, en contra de los párrafos 14(b), 23, 27, 29 y 30 de la NIC 37, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos. El párrafo 56 de esta NIIF proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.
- 23A La NIC 37 define un activo contingente como un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. La adquirente no reconocerá un activo contingente en la fecha de adquisición.

...

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

- 64Q El [Proyecto] Referencia al Marco Conceptual, emitido en [mes, año], modificó los párrafos 11, 14, 21, 22 y 23 añadió los párrafos 21A, 21B y 23A. Una entidad aplicará prospectivamente esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir de la [fecha a decidir tras la exposición]. Se permite la aplicación anticipada si, al mismo tiempo o con anterioridad, una entidad aplica también todas las modificaciones realizadas por Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual emitidas en marzo de 2018.

Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Referencias al Marco Conceptual* publicado en mayo de 2019

El Proyecto de Norma *Referencias al Marco Conceptual* se aprobó para su publicación por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidente
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma Referencias al Marco Conceptual

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas a la NIIF 3 Combinaciones de Negocios. En ellos se resumen las consideraciones hechas por Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) al desarrollar la modificación propuesta. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

Razones para la revisión de la NIIF 3

-
- FC1 El Consejo revisó recientemente su *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitiendo una versión revisada en marzo de 2018 (*Marco Conceptual* de 2018). El *Marco Conceptual* de 2018 sustituye a una versión anterior emitida en 2010 (*Marco Conceptual* de 2010). El *Marco Conceptual* de 2010 sustituyó una versión todavía más antigua—el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, emitido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1989 y adoptado por el Consejo en 2001 (*Marco Conceptual* de 1989).
- FC2 En marzo de 2018, algunas Normas NIIF, incluyendo la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* requerían que los preparadores de los estados financieros hicieran referencia al *Marco Conceptual* de 2010 o al *Marco Conceptual* de 1989. Cuando el Consejo emitió el *Marco Conceptual* de 2018, destacó su intención de actualizar estas Normas, de forma que, en su lugar, requería que los preparadores hicieran referencia al *Marco Conceptual* de 2018. El Consejo pretende actualizar y alinear las referencias en esta forma para promover congruencia en la información financiera y evitar la confusión que podría proceder de tener en uso más de una versión del *Marco Conceptual*.
- FC3 En marzo de 2018 el Consejo actualizó la mayoría de las referencias.¹ Sin embargo, en ese momento, no actualizó la referencia en la NIIF 3, porque le preocupaba que la actualización de esa referencia sin hacer ningún otro cambio a la NIIF 3 pudiera tener consecuencias no previstas. En concreto, los cambios a las definiciones de activos y pasivos introducidos por el *Marco Conceptual* de 2018 podrían cambiar la población de activos o pasivos reconocidos en una combinación de negocios. El Consejo decidió analizar primero las posibles consecuencias no previstas y las formas de evitarlo. Ahora, el Consejo ha completado su análisis.
- FC4 Para ayudar, a identificar las consecuencias y evaluar formas alternativas de evitarlas, el Consejo recabó información de los miembros de su Foro Asesor de Normas de Contabilidad y especialistas de grandes firmas de contabilidad. Esa información recibida asesoró las propuestas establecidas en este Proyecto de Norma.

¹ Véase *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* emitido en marzo de 2018.

Consecuencias de la actualización de la referencia al *Marco Conceptual*

Posibles consecuencias no previstas y la razones de ellas

- FC5 El principio de reconocimiento de la NIIF 3 especifica que los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios deben satisfacer las respectivas definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual* de 1989. Las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual* de 2018 son diferentes de las del *Marco Conceptual* de 1989 (que fueron trasladadas al *Marco Conceptual* de 2010). Además, el *Marco Conceptual* de 2018 incluye nuevos conceptos para apoyar las definiciones, que podrían cambiar la interpretación de las definiciones. Los cambios son tales que la sustitución de la referencia al *Marco Conceptual* de 1989 por una referencia al *Marco Conceptual* de 2018 podría incrementar la población de activos y pasivos que cumplen los requisitos para el reconocimiento en una combinación de negocios.
- FC6 El incremento de esa población no sería necesariamente problemático si todos los activos y pasivos reconocidos en la fecha de adquisición continuaran cumpliendo los requisitos de reconocimiento después de la fecha de adquisición. Sin embargo, la NIIF 3 especifica que después de la fecha de adquisición, una adquirente contabiliza la mayoría de los tipos de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios de acuerdo con otras Normas NIIF aplicables a esos elementos. Como resultado, algunos activos o pasivos reconocidos en una combinación de negocios podrían no cumplir posteriormente los requisitos de reconocimiento. En estos casos, la adquirente tendría que dar de baja en cuentas el activo o pasivo y reconocer una ganancia o pérdida de forma inmediata después de la fecha de adquisición. La pérdida o ganancia del así llamado "día 2" no describiría una pérdida o ganancia económica, de forma que no sería una representación fiel de ningún aspecto del rendimiento financiero de la adquirente.
- FC7 Para identificar cualesquiera clases de activos o pasivos para los que podrían surgir en la práctica pérdidas o ganancias del día 2, el Consejo comparó las definiciones y conceptos de apoyo del *Marco Conceptual* de 2018 con las definiciones y conceptos aplicados en las Normas NIIF. El Consejo consideró, en concreto, dos tipos de elementos que podrían verse afectados por cambios en las definiciones o conceptos de apoyo:
- (a) los pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando la CINIIF 21 *Gravámenes* o la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* (véanse los párrafos FC8 a FC11); y
 - (b) los activos y pasivos con una baja probabilidad de entradas o salidas futuras de beneficios económicos (véanse los párrafos FC12 a FC14).

Pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando la CINIIF 21 o la NIC 37

- FC8 La CINIIF 21 trata los gravámenes impuestos por los gobiernos. Algunos gravámenes pueden calcularse por referencia a las actividades pasadas de una entidad (por ejemplo, como un porcentaje de ingresos de actividades ordinarias generados en el periodo corriente sobre el que se informa), pero pagaderos solo si la entidad cumple condiciones adicionales en el futuro (por ejemplo, si la entidad opera en un mercado estipulado en una fecha especificada después del periodo sobre el que se informa). La CINIIF 21 señala que el suceso que genera la obligación que da lugar a un pasivo para pagar un gravamen es la actividad que provoca el pago del gravamen. Esto significa que una entidad no reconoce un pasivo por un gravamen que se calcularía por referencia a sus actividades pasadas si la obligación de pagar ese gravamen se mantiene condicionada a una actividad futura—incluso si la entidad no tiene capacidad práctica de evitar esa actividad futura.
- FC9 Los requerimientos de la CINIIF 21 no son congruentes con conceptos del *Marco Conceptual* de 2018. Con la aplicación de esos conceptos, el suceso que da lugar a un pasivo por un gravamen no es necesariamente la actividad que provoca el pago del gravamen. Ésta podría ser una actividad anterior si:
- (a) la realización de esa actividad anterior significa que una entidad podría tener que pagar un gravamen que no hubiera tenido que pagar en otro caso;² y
 - (b) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la actividad posterior que provocará el pago del gravamen.³
- FC10 Por ello, aplicando las definiciones y conceptos de apoyo en el *Marco Conceptual* de 2018, una adquirente de un negocio podría reconocer en la fecha de adquisición un pasivo por un gravamen cuyo pago se provocaría por un suceso futuro que la adquirente no tuviera capacidad práctica de evitar. Sin embargo, aplicando de la CINIIF 21 posteriormente, la adquirente no reconocería este pasivo hasta que hubiera ocurrido un suceso futuro. Por ello, de forma inmediata después de la fecha de adquisición, la adquirente daría de baja en cuentas el pasivo y reconocería una ganancia del día 2.
- FC11 La CINIIF 21 es una interpretación de la NIC 37, de manera que las ganancias del día 2 podrían surgir no solo por gravámenes, pero también por otras obligaciones dentro del alcance de la NIC 37 que están condicionadas a unas acciones futuras de la entidad.

Activos y pasivos con una baja probabilidad de entradas o salidas futuras

- FC12 El *Marco Conceptual* de 2018 aclaró la definición de un activo eliminando un requerimiento para beneficios económicos futuros "esperados". En su lugar define un activo como "un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados" y define un recurso económico como "un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos".⁴ De forma análoga, el

² Párrafo 4.43 del *Marco Conceptual para la Información Financiera* de 2018 (*Marco Conceptual*).

³ Párrafo 4.32 del *Marco Conceptual* de 2018.

⁴ Párrafos 4.3 y 4.4 del *Marco Conceptual* de 2018.

Marco Conceptual. de 2018 eliminó de la definición de un pasivo un requerimiento para recursos de salidas "esperadas". En su lugar, requiere que una obligación tenga el potencial de exigir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero.⁵ El Consejo consideró si estas modificaciones tendrían consecuencias para la NIIF 3.

FC13 El Consejo concluyó que las modificaciones analizadas en el párrafo FC12 no tendría consecuencias significativas. El Consejo alcanzó esta conclusión porque, para los tipos de activos y pasivos que, en ocasiones, podría haber una baja probabilidad de producir entradas o requerir salidas de beneficios económicos, los requerimientos de la NIIF 3 no se verían afectados por la actualización de la referencia al *Marco Conceptual*. En concreto:

- (a) *para pasivos contingentes*—la NIIF 3 aplica el *Marco Conceptual*. de 1989 a la definición de pasivo de una forma que es congruente con la definición del *Marco Conceptual*. de 2018. El párrafo 23 de la NIIF 3 requiere que una adquirente reconozca un pasivo contingente incluso si no es probable que se requiera una salida de recursos para liquidar la obligación. El párrafo 56 de la NIIF 3 tiene requerimientos adicionales para impedir que pasivos contingentes reconocidos en la fecha de adquisición sean dados de baja en cuentas de forma inmediata con posterioridad.
- (b) *para activos intangibles*—la NIC 38 *Activos Intangibles* aplica un criterio de reconocimiento de probabilidad, pero el párrafo 33 de la NIC 38 especifica que, para activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, el criterio es que considera siempre que se va a satisfacer.
- (c) *para activos o pasivos por impuestos diferidos*—la NIIF 3 tiene una excepción a su principio de reconocimiento. El párrafo 24 de la NIIF 3 requiere que una adquirente reconozca y mida los activos y pasivos por impuestos diferidos en la fecha de adquisición de acuerdo con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*.

FC14 La NIIF 3 no tiene requerimientos específicos para las propiedades, planta y equipo. Por ello, la eliminación del requerimiento para entradas "esperadas" de beneficios económicos de la definición de un activo podría—en teoría al menos—requerir que una adquirente reconozca, en la fecha de adquisición, propiedades, planta y equipo que tienen el potencial de producir beneficios económicos, pero no se espera que lo haga. Se requeriría que la adquirente diera de baja en cuentas cualquier propiedad, planta y equipo con posterioridad cuando aplique el párrafo 67 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Sin embargo, el Consejo ha concluido que es posible que surjan consecuencias prácticas no significativas de este cambio—las propiedades, planta y equipo que se espera que no produzcan beneficios económicos, incluso si se venden, es improbable que tengan un valor razonable significativo.

Conclusiones del Consejo

FC15 Habiendo comparado las definiciones y conceptos de apoyo del *Marco Conceptual* de 2018 con las definiciones y conceptos aplicados en las Normas NIIF, el Consejo concluyó que la actualización de la referencia al *Marco Conceptual* sin hacer ninguna otra modificación a la NIIF 3 podría tener consecuencias no previstas. Sin embargo, las consecuencias no previstas significativas podrían limitarse a las ganancias del día 2 que podrían surgir de pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando la CINIIF 21 o la NIC 37 como se describe en los párrafos FC10 y FC11.

⁵ Párrafo 4.37 del *Marco Conceptual*. de 2018.

Posibles formas de evitar las ganancias del día 2

Las propuestas de este Proyecto de Norma

- FC16 Para evitar las ganancias del día 2, el Consejo propone en este Proyecto de Norma añadir a la NIIF 3 una excepción a ese principio de la Norma para reconocer pasivos asumidos en una combinación de negocios. La excepción se aplicaría a pasivos y pasivos contingentes que estarían dentro del alcance de la NIC 37 o de la CINIIF 21 si se incurriera en ellos por separado en lugar de asumidos en una combinación de negocios.
- FC17 Para provisiones y pasivos contingentes dentro del alcance de la NIC 37, la excepción requeriría que una adquirente aplicara NIC 37 (en lugar del *Marco Conceptual*) para determinar si en la fecha de adquisición existía una obligación presente como resultado de sucesos pasados. Para gravámenes dentro del alcance de la CINIIF 21, la excepción requeriría que una adquirente aplicara la CINIIF 21 para determinar si ha ocurrido en la fecha de adquisición el suceso que obliga que daba lugar a un pasivo para pagar el gravamen.
- FC18 La CINIIF 21 es una interpretación de la NIC 37. Sin embargo, la CINIIF 21 se aplica no solo a gravámenes dentro del alcance de la NIC 37, sino también a gravámenes cuyo calendario e importe es cierto. Por consiguiente, el Consejo decidió que la excepción propuesta debería referirse de forma explícita a la NIC 37 y la CINIIF 21.
- FC19 Una obligación presente identificada aplicando la excepción propuesta podría cumplir la definición de un pasivo contingente. Este sería el caso si no fuera probable que se requiriera una salida de recursos que incorporan beneficios económicos para liquidar la obligación, o si el importe de la obligación no pudiera medirse con suficiente fiabilidad. Si una obligación presente identificada aplicando la excepción propuesta cumplía la definición de un pasivo contingente, se aplicaría el párrafo 23 de la NIIF 3. El Consejo propone modificaciones a ese párrafo para identificar con mayor precisión los requerimientos de la NIC 37 que no se aplican al determinar qué pasivos contingentes reconocer en la fecha de adquisición.
- FC20 El Consejo concluyó que las obligaciones reconocidas como pasivos aplicando las modificaciones propuestas a la NIIF 3 serían las mismas que las reconocidas aplicando la NIIF 3 en este momento, en otras palabras, añadiendo la excepción propuesta a la NIIF 3 no debería cambiar la población de pasivos reconocidos en una combinación de negocios.

Otras formas de evitar las ganancias del día 2

- FC21 El Consejo también consideró otras formas de evitar las ganancias del día 2 descritas en los párrafos FC10 y FC11. Los párrafos siguientes describen esas otras formas y explican por qué no las propone el Consejo.

Aplazamiento de la actualización

- FC22 El Consejo está reuniendo evidencia para ayudarle a decidir si comenzar un proyecto para desarrollar propuestas para modificar aspectos de la NIC 37. Como parte de este proyecto, podría desarrollar propuestas para alinear los requerimientos de la NIC 37 para identificar pasivos (incluyendo los requerimientos de la CINIIF 21) con la definición de pasivo y conceptos de apoyo del *Marco Conceptual* de 2018. Si el Consejo fuera alinear estos aspectos de

la NIC 37 con el *Marco Conceptual* de 2018, podría actualizar a continuación la referencia al *Marco Conceptual* en la NIIF 3 sin crear la posibilidad para las ganancias del día 2.

- FC23 Sin embargo, no es cierto que el Consejo modificará la NIC 37 en este sentido e, incluso si lo fuera, el proceso de desarrollar modificaciones, incluyendo la exposición de propuestas para recibir comentarios, podría llevar algunos años. Entretanto, el Consejo continuaría teniendo más de una versión en uso de su *Marco Conceptual*, que podría confundir a quienes aplican las Normas NIIF.

Introducción de requerimientos de contabilización y medición posterior en la NIIF 3

- FC24 Como se destaca en el párrafo FC6, la NIIF 3 especifica que después de la fecha de adquisición, una adquirente contabiliza la mayoría de los tipos de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios de acuerdo con otras Normas NIIF aplicables a esos elementos. Sin embargo, existen algunas excepciones—la NIIF 3 contiene requerimientos "de contabilización y medición posterior" para algunos tipos de activos y pasivos que se reconocen en una combinación de negocios, pero que no se reconocerían posteriormente al aplicar otras Normas NIIF aplicables.

- FC25 El Consejo podría tomar el mismo enfoque para pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando la NIC 37 o CINIIF 21. Podría hacerlo así, añadiendo requerimientos de contabilización y medición posterior a la NIIF 3 para esos elementos. Según este enfoque, la NIIF 3 requeriría que una adquirente aplique la definición de pasivo y conceptos de apoyo en el *Marco Conceptual* de 2018 para identificar los pasivos asumidos en la fecha de adquisición, y después, aplicar los nuevos requerimientos de la NIIF 3 (en lugar de los de la NIC 37 o CINIIF 21) para medir y contabilizar esos pasivos posteriormente.

- FC26 El Consejo no propone este enfoque porque:

- (a) No existen requerimientos a nivel de Norma sobre cómo aplicar la nueva definición de pasivo y conceptos de apoyo en el *Marco Conceptual* de 2018. Las adquirentes podrían llegar a posiciones diferentes sobre cómo aplicar los conceptos, llevando a diversidad en la práctica.
- (b) Si el Consejo decidiera modificar la NIC 37 más adelante para hacerla congruente con el *Marco Conceptual* de 2018 (véase el párrafo FC22), la NIC 37 modificada podría requerir políticas contables diferentes de las que las adquirentes hubieran desarrollado para aplicar los requerimientos de contabilización y medición posterior añadidos a la NIIF 3. Las diferencias podrían conducir a una segunda ronda de cambios en la forma en que las entidades aplican la NIIF 3.
- (c) Serían necesarios más tiempo y recursos para desarrollar los requerimientos de contabilización y medición posterior a añadir a la NIIF 3 que los necesarios para introducir la excepción propuesta en este Proyecto de Norma. Puede haber también peticiones de requerimientos adicionales para ayudar a las entidades a aplicar la nueva definición de pasivo y conceptos de apoyo de forma congruente. Podría ser discutible que este tiempo estuviera mejor invertido desarrollando propuestas para modificar la NIC 37, la cual tiene una aplicación más amplia.

Cambio del principio de reconocimiento de la NIIF 3

- FC27 El principio de reconocimiento de la NIIF 3 especifica que los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios deben satisfacer las respectivas

definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual* de 1989. Una forma de evitar consecuencias no previstas por la actualización de la referencia sería cambiar el principio de reconocimiento. La NIIF 3 podría en su lugar especificar que:

- (a) en el caso de activos o pasivos que estuvieran dentro del alcance de otra Norma NIIF si fueran adquiridos o incurridos por separado, cualquier activo o pasivo reconocido debe cumplir la definición de activo o pasivo aplicada en esa Norma, y
- (b) en el caso de activos o pasivos que no estuvieran dentro del alcance de ninguna otra Norma NIIF, cualquier activo o pasivo reconocido debe cumplir la definición de activo o pasivo del *Marco Conceptual* de 2018.

FC28 Este enfoque reduciría el rango de elementos que una adquirente evaluaría aplicando las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual*. Eso podría disminuir el riesgo de otras, todavía no identificadas consecuencias de actualizar la referencia.

FC29 Sin embargo, este enfoque involucraría un cambio de mayor alcance a la NIIF 3 que la excepción de reconocimiento de alcance limitado propuesta en este Proyecto de Norma. A diferencia de la excepción de reconocimiento de alcance limitado, éste podría cambiar la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios. Podría tener por sí mismo consecuencias no previstas, que podrían identificarse solo llevando a cabo investigaciones adicionales, y podría requerir modificaciones consiguientes más adelante a la NIIF 3. Puesto que este enfoque involucraría un cambio más complicado y amplio a la NIIF 3 que el requerido para abordar las consecuencias no previstas identificadas por la investigación del Consejo, éste dejó de considerarlo.

Activos contingentes

FC30 El párrafo 10 de la NIC 37 define un activo contingente como un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra, o en su caso no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. El párrafo 31 de la NIC 37 prohíbe el reconocimiento de activos contingentes.

FC31 De forma análoga, la NIIF 3 prohíbe el reconocimiento de activos contingentes adquiridos en una combinación de negocios. Aunque esta prohibición no está señalada de forma explícita en la NIIF 3, puede ser inferida del principio de reconocimiento de la NIIF 3 y se confirma en el párrafo FC276 de los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan a la Norma, que señala que:

Por consiguiente, el IASB concluyó que los activos contingentes no deben reconocerse, incluso si es virtualmente cierto que se convertirán en incondicionales o no contingentes.

FC32 La actualización de la referencia en la NIIF 3 al *Marco Conceptual* no cambiaría los requerimientos de esa Norma para los activos contingentes. El *Marco Conceptual* de 2018 analiza situaciones en las que es incierto si una entidad tiene un derecho. Destaca que hasta que se resuelve esa incertidumbre, por ejemplo, mediante sentencia judicial, es incierto si existe un activo.⁶ Y permite la posibilidad de que,

⁶ Párrafo 4.13 del *Marco Conceptual*. de 2018.

en algunas circunstancias, una entidad pueda no reconocer en sus estados financieros un activo cuya existencia es incierta.⁷

- FC33 Para aclarar los requerimientos de la NIIF 3 y evitar cualquier duda sobre si la actualización de la referencia al *Marco Conceptual* cambiaría dichos requerimientos, el Consejo propone añadir a la Norma una declaración explícita aclarando que los activos contingentes no cumplen los requisitos de reconocimiento en la fecha de adquisición.

Transición y aplicación anticipada

Transición

- FC34 El Consejo propone que una entidad aplicaría las modificaciones de forma prospectiva, es decir, solo a combinaciones de negocios que tengan lugar a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa para el que la entidad aplica las modificaciones propuestas.
- FC35 El Consejo concluyó que se obtendrían beneficios no significativos de requerir que las entidades apliquen las modificaciones propuestas de forma retroactiva, es decir, a combinaciones de negocios que tuvieron lugar en periodos anteriores. El Consejo no espera que las modificaciones cambien de forma significativa la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios, y, por ello, piensa que la aplicación de las modificaciones de forma retroactiva daría lugar a ajustes no significativos en activos y pasivos anteriormente reconocidos. Los preparadores de los estados financieros tendrían que incurrir en costos adicionales para aplicar las modificaciones de forma retroactiva, aunque solo fuera para probar que no se requerían ajustes significativos, y estos costos no se justificarían sin beneficios adicionales.

Aplicación anticipada

- FC36 El Consejo habitualmente permite que las entidades apliquen los requerimientos nuevos antes de su fecha de vigencia (aplicación anticipada) y no ve razones para no permitir la aplicación anticipada de las modificaciones propuestas en este Proyecto de Norma, especialmente porque las modificaciones no deberían cambiar de forma significativa la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios.
- FC37 Además, el Consejo destacó que permitir la aplicación anticipada de la referencia actualizada al *Marco Conceptual* en la NIIF 3 podría simplificar los procedimientos para los preparadores de los estados financieros que ya están aplicando las referencias actualizadas en otras Normas NIIF. Las modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* están en vigor para los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2020 y una entidad puede aplicarlos antes de esa fecha si los utiliza todos al mismo tiempo.
- FC38 El Consejo concluyó que las condiciones para la aplicación anticipada de las modificaciones propuestas en este Proyecto de Norma deben ser congruentes con las de la aplicación anticipada de las otras referencias actualizadas. Para lograr la congruencia, se permitiría la aplicación anticipada solo si, al mismo tiempo o antes,

⁷ Párrafo 5.14 del *Marco Conceptual*. de 2018.

una entidad aplica también todas las modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*.

- FC39 Algunas Normas NIIF requieren que las entidades que aplican las modificaciones de forma anticipada revelen el hecho de que lo han hecho así. Sin embargo las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* no requiere esta información a revelar. El Consejo concluyó que no necesita requerir información a revelar sobre la aplicación anticipada de las modificaciones propuestas en este Proyecto Norma, porque esas modificaciones no deben cambiar de forma significativa la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios.

