

Mayo 2019
Normas IFRS
Proyecto de norma ED / 2019/3

Referencia al marco conceptual
Enmiendas propuestas a la NIIF 3
Comentarios a recibir antes del 27 de septiembre de 2019.

Proyecto de norma
Referencia al marco conceptual
Enmiendas propuestas a la NIIF 3
Comentarios a recibir antes del 27 de septiembre de 2019.

El Proyecto de norma ED / 2019/3, Referencia al Marco Conceptual, es publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) solo para comentarios. Las propuestas pueden ser modificadas a la luz de los comentarios recibidos antes de ser emitidos en forma final. Los comentarios deben recibirse antes del 27 de septiembre de 2019 y deben enviarse por escrito a la dirección que figura a continuación, por correo electrónico a commentletters@ifrs.org o por medio de nuestra página de "Abierto para comentarios" en: <https://www.ifrs.org/proyectos/open-for-comment/>.

Todos los comentarios se publicarán en el registro público y se publicarán en nuestro sitio web www.ifrs.org, a menos que el demandado solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que estén respaldadas por una buena razón, por ejemplo, la confidencia comercial. Consulte nuestro sitio web para obtener más información sobre esto y cómo utilizamos sus datos personales.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la ley aplicable, la Junta y la Fundación IFRS (Fundación) renuncian expresamente a cualquier responsabilidad que surja de esta publicación o de su traducción, ya sea por contrato, agravio o de otra manera a cualquier persona con respecto a cualquier reclamo o pérdida de cualquier naturaleza, incluida la pérdida directa, indirecta, incidental o consecuente, daños punitivos, sanciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye un consejo y no debe ser sustituida por los servicios de un profesional debidamente calificado.

ISBN: 978-1-911629-31-3

Copyright © 2019 Fundación IFRS

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Póngase en contacto con la Fundación para obtener más detalles en licences@ifrs.org.

Se pueden obtener copias de las publicaciones de la Junta en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Dirija los asuntos de publicación y derechos de autor a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web en <http://shop.ifrs.org>.

La Fundación tiene marcas registradas en todo el mundo (Marcas) que incluyen 'IAS®', 'IASB®', el 'logotipo de IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', el logotipo de IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logotipo de IFRS for SMEs®, el 'Dispositivo Hexagon®', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®' y 'SIC®'. Más detalles de las Marcas de la Fundación están disponibles en la Fundación a petición.

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 compañía extranjera (número de la compañía: FC023235) con su oficina principal en el Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Reino Unido.

CONTENIDO

Contenido

Introducción	4
Invitación a comentar	5
Preguntas para los encuestados	5
Pregunta 1.....	5
Pregunta 2.....	5
Como comentar.....	5
[Proyecto] Modificaciones a la NIIF 3 Combinaciones de negocios	6
El metodo de adquisicion.....	6
Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida.	6
Fecha de vigencia y transición.	7
Fecha efectiva	7
Aprobación por el Consejo de Exposición del Proyecto de Referencia al Marco conceptual publicado en mayo de 2019.....	8
Bases para las conclusiones sobre el proyecto de referencia a la exposición Marco conceptual.....	9
Razones para modificar la NIIF 3	9
Consecuencias de la actualización de la referencia al Marco Conceptual.	9
Posibles consecuencias no deseadas y los motivos de ellas	9
Pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando CINIIF 21 o IAS 37	10
Activos y pasivos con baja probabilidad de futuras entradas o salidas.	10
Conclusiones del Consejo	11
Posibles formas de evitar las ganancias del día 2	11
Las propuestas en este borrador de exposición	11
Otras formas de evitar las ganancias del día 2.	12
Activos contingentes	13
Transición y aplicación temprana.....	14
Transición.....	14
Aplicación anticipada	14

Introducción

En este Proyecto de norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) propone tres enmiendas a la NIIF 3 Combinaciones de negocios. Las modificaciones tienen la intención de actualizar la NIIF 3 sin cambiar significativamente sus requerimientos.

La primera propuesta es eliminar de la NIIF 3 una referencia a una versión anterior del Marco Conceptual del Consejo. En la actualidad, el principio de reconocimiento en la NIIF 3 requiere que los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios cumplan con las definiciones de activos y pasivos en el Marco para la preparación y presentación de estados financieros emitidos en 1989 (Marco de 1989). La Junta propone reemplazar esta referencia por una referencia a la versión actual: el Marco conceptual para la información financiera emitido en marzo de 2018 (Marco conceptual de 2018).

Las definiciones de activos y pasivos en el Marco conceptual de 2018 son diferentes de las del Marco de 1989. Las diferencias son tales que la actualización de la referencia sin realizar ningún otro cambio a la NIIF 3 podría aumentar la población de activos y pasivos que califican para el reconocimiento en una combinación de negocios. Algunos de esos activos o pasivos podrían no calificar para el reconocimiento aplicando otros Estándares IFRS después de la fecha de adquisición. Por lo tanto, la adquirente primero reconocería esos activos o pasivos en el momento de la combinación de negocios y luego los daría de baja inmediatamente después. La pérdida o ganancia resultante del "día 2" no representaría una pérdida o ganancia económica, por lo que no representaría fielmente ningún aspecto del desempeño financiero del 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 las NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes o los gravámenes de la CINIIF 21. Para evitar el problema, la segunda propuesta en este Proyecto de norma es agregar a la NIIF 3 una excepción a su principio de reconocimiento. Para los pasivos y pasivos contingentes que estarían dentro del alcance de la NIC 37 o la CINIIF 21 si se incurrieran 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. Aplicando esta excepción, los pasivos y los pasivos contingentes reconocidos en una combinación de negocios serían los mismos que los reconocidos aplicando la NIIF 3 en la actualidad.

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

Invitación a comentar

La Junta invita a hacer comentarios sobre este Proyecto de Referencia de Referencia al Marco Conceptual. Los comentarios son más útiles si:

- a) Se abordan las preguntas, tal como se indica;
- b) Se indican los párrafos específicos a los cuales se haga referencia;
- c) Contienen una justificación clara;
- d) Identifican cualquier redacción en las propuestas que sea difícil de traducir; y
- e) Incluyen cualquier alternativa que la Junta deba considerar, si ello fuera aplicable.

La Junta solicita comentarios solo sobre los asuntos tratados en este Proyecto de norma.

Preguntas para los encuestados

Pregunta 1

La Junta propone:

- a) Actualizar la NIIF 3 de manera que se refiera al Marco Conceptual 2018 en lugar del de 1989 Marco de referencia.
- b) Añadir a la NIIF 3 una excepción a su principio de reconocimiento. Para pasivos y contingentes, pasivos que estarían dentro del alcance de la NIC 37 o CINIIF 21 si se incurrieran por separado, el adquirente debe 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.
- c) Agregar a la NIIF 3 una declaración explícita de que una adquirente no debe reconocer activos contingentes adquiridos en una combinación de negocios.

¿Estás de acuerdo con estas propuestas? Si no, ¿por qué no, y qué recomiendan en su lugar?

Los párrafos FC21 a FC29 describen enfoques alternativos considerados por el Consejo y explican por qué la Junta no los propone.

Pregunta 2

¿Tiene algún otro comentario sobre las propuestas en este borrador de exposición?

Fecha límite para comentarios

La Junta considerará todos los comentarios recibidos por escrito antes del 27 de septiembre de 2019.

Como comentar

Preferimos recibir comentarios electrónicamente. Sin embargo, puede enviar comentarios utilizando cualquiera de los siguientes métodos:

- Electrónicamente: visite la página 'Abrir para documentos de comentarios' en: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>
- Por correo electrónico: Enviar a: commentletters@ifrs.org
- Por correo: Fundación IFRS, Columbus Building 7 Westferry Circus Canary Wharf Londres E14 4HD Reino Unido

Sus comentarios se publicarán en el registro público y se publicarán en nuestro sitio web, a menos que solicite confidencialidad y le concedamos su solicitud. Normalmente no otorgamos dichas solicitudes a menos que estén respaldadas por una buena razón, por ejemplo, la confidencia comercial. Consulte nuestro sitio web para obtener detalles sobre esto y sobre cómo utilizamos sus datos personales.

[Proyecto] Modificaciones a la NIIF 3 Combinaciones de negocios

Se modifica el párrafo 11 y la nota al pie de página ' Marco para la preparación y presentación de los estados financieros 'en el párrafo 11 se elimina. Párrafos 14, 21, 22 y 23 se modifican y se agregan los párrafos 21A, 21B, 23A y 64Q. El encabezado de arriba del párrafo 21A es modificado. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. El párrafo 10 no está enmendado, pero se incluye para facilitar la referencia.

El método de adquisición

...

Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida.

Principio de reconocimiento

10 A partir de la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, de forma separada 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 los pasivos asumidos está sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 11 y 12.

Condiciones de reconocimiento

11 Para calificar para el reconocimiento como parte de la aplicación del método de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir con las definiciones de activos y pasivos en el ~~Marco para la preparación y presentación de estados financieros~~* Marco conceptual para la información financiera en la fecha de adquisición. Por ejemplo, los costos que la adquirente espera, pero no está obligado a incurrir en el futuro, para efectuar su plan para salir de una actividad de la entidad adquirida o para terminar con los empleados o reubicar a los empleados de una adquirida no son pasivos en la fecha de adquisición. Por lo tanto, la adquirente no reconoce esos costos como parte de la aplicación del método de adquisición. En cambio, la adquirente reconoce esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NIIF.

* Para esta Norma, los adquirentes deben aplicar las definiciones de un activo y un pasivo y una guía de apoyo en el Marco del IASC para la Preparación y Presentación de Estados Financieros adoptados 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 elementos para los cuales 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 los elementos particulares para los cuales se proporcionan las excepciones como la naturaleza de esas excepciones. La adquirente contabilizará estas partidas mediante la aplicación de los requerimientos de los párrafos ~~22~~ 21A - 31A, ...

Excepción al principio de reconocimiento.

Contingente Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

21A Los párrafos 21B a 23 se aplican a los pasivos y pasivos contingentes que estarían dentro del alcance de la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes o los gravámenes de CINIIF 21 si se incurrieran por separado en lugar de en una combinación de negocios.

21B El Marco Conceptual para la Información Financiera define un pasivo como una obligación presente de la entidad para transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados. Para una provisión o pasivo contingente que estaría 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 eventos pasados. Para un gravamen que estaría dentro del alcance de la CINIIF 21, la adquirente aplicará la CINIIF 21 para determinar si el evento de obligación que da lugar a un pasivo para pagar el gravamen ha ocurrido antes de la fecha de adquisición.

22 La NIC 37 ~~Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes~~ define un pasivo contingente como:

- a) una posible obligación que surge de eventos pasados y cuya existencia será confirmada solo por la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros inciertos que no estén totalmente bajo el control de la entidad; o
- b) una obligación presente que surge de eventos pasados pero no se reconoce porque:
 - i. no es probable que se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos para liquidar la obligación; o
 - ii. El importe de la obligación no puede medirse con suficiente fiabilidad.

~~Los requisitos de la NIC 37 no se aplican para determinar qué pasivos contingentes se deben reconocer a partir de la fecha de adquisición. En cambio, el La adquirente reconocerá a partir de la fecha de adquisición un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surge de eventos pasados y su valor razonable puede medirse de forma fiable. Por lo tanto, contrariamente a los párrafos 14 (b), 23, 27, 29 y 30 de la NIC 37, la adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de adquisición, incluso si no es probable que una salida de recursos que incorpore beneficios económicos será requerido para liquidar la obligación. El párrafo 56 de esta NIIF proporciona orientación sobre la contabilización posterior de los pasivos contingentes.~~

23A La NIC 37 define un activo contingente como un posible activo que surge de eventos pasados y cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros inciertos que no estén totalmente bajo el control de la entidad. La adquirente no reconocerá un activo contingente en la fecha de adquisición.

...

Fecha de vigencia y transición.

Fecha efectiva

...

64Q. [Borrador] Referencia al Marco Conceptual, publicado en [Mes, Año], enmendó los párrafos 11, 14, 21, 22 y 23 y agregó los párrafos 21A, 21B y 23A. Una entidad aplicará esas modificaciones a las combinaciones de negocios para las cuales la fecha de adquisición es en o después del comienzo del primer período de reporte anual que comienza en o después de [fecha que se decidirá después de la exposición]. La aplicación anticipada está permitida si, al mismo tiempo o antes, una entidad también aplica todas las modificaciones realizadas por las enmiendas a las referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitidas en marzo de 2018.

Aprobación por el Consejo de Exposición del Proyecto de Referencia al Marco conceptual publicado en mayo de 2019.

El borrador de referencia de referencia al marco conceptual fue aprobado para su publicación por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst , Presidente
Suzanne Lloyd, Vice - Presidente
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

Bases para las conclusiones sobre el proyecto de referencia a la exposición Marco conceptual

Esta Base para Conclusiones acompaña, pero no es parte de, las modificaciones propuestas a la NIIF 3 Combinaciones de Negocios. En él se resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Junta) en el desarrollo de las enmiendas propuestas. Los miembros individuales de la Junta dieron mayor peso a algunos factores que a otros.

Razones para modificar la NIIF 3

FC1 La Junta revisó recientemente su Marco conceptual para la información financiera, emitiendo la versión revisada en marzo de 2018 (Marco conceptual de 2018). El Marco conceptual de 2018 reemplaza una versión anterior publicada en 2010 (Marco conceptual de 2010). El propio Marco conceptual de 2010 reemplazó una versión incluso anterior: el Marco para la preparación y presentación de estados financieros, emitido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1989 y adoptado por la Junta en 2001 (Marco de 1989).

FC2 A marzo de 2018, varias Normas IFRS, incluida la IFRS 3 Combinaciones de negocios, requerían que los preparadores de los estados financieros se refieran al Marco conceptual de 2010 o al Marco de 1989. Cuando la Junta emitió el Marco conceptual de 2018, señaló su intención de actualizar estas Normas, por lo que, en su lugar, requieren que los preparadores se refieran al Marco conceptual de 2018. El Consejo pretende actualizar y alinear las referencias de esta manera para promover la coherencia en la información financiera y evitar la confusión que podría resultar de tener más de una versión del Marco Conceptual en uso.

BC3 En marzo de 2018, la Junta 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 realizar ningún otro cambio en la NIIF 3 pudiera tener consecuencias no deseadas. En particular, los cambios en 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. La Junta decidió analizar primero las posibles consecuencias no deseadas y las formas de evitarlas. La Junta ha completado su análisis.

FC4 Para ayudar a identificar consecuencias no intencionadas y evaluar formas alternativas de evitarlas, la Junta buscó la opinión de los miembros de su Foro de Asesoramiento sobre Normas de Contabilidad y los especialistas en las grandes firmas de contabilidad. Esa entrada informó las propuestas establecidas en este Proyecto de norma.

Consecuencias de la actualización de la referencia al Marco Conceptual.

Posibles consecuencias no deseadas y los motivos de ellas

FC5 El principio de reconocimiento en la NIIF 3 especifica que los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios deben cumplir con las definiciones respectivas de activos y pasivos en el Marco de 1989. Las definiciones de activos y pasivos en el Marco conceptual de 2018 son diferentes de las del Marco de 1989 (que se incorporaron al Marco conceptual de 2010). Además, el Marco conceptual de 2018 incluye nuevos conceptos para respaldar las definiciones, lo que podría cambiar la forma en que se interpretan las definiciones. Los cambios son tales que al reemplazar la referencia al Marco de 1989 con una referencia al Marco conceptual de 2018 podría aumentar la población de activos y pasivos que califican para el reconocimiento en una combinación de negocios.

FC6 Incrementar esa población no sería necesariamente problemático si todos los activos y pasivos reconocidos en la fecha de adquisición continuaran calificando para el reconocimiento después de la fecha de adquisición. Sin embargo, la NIIF 3 especifica que, después de la fecha de adquisición, un 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 esas partidas. Como resultado, algunos activos o pasivos reconocidos en una combinación de negocios podrían no calificar para el reconocimiento posterior. En tales casos, la adquirente tendría que dar de baja el activo o pasivo y reconocer una pérdida o ganancia resultante inmediatamente después de la fecha de adquisición. Esa pérdida o ganancia llamada 'día 2' no representaría una pérdida o ganancia económica, por lo que no sería una representación fiel de ningún aspecto del desempeño o rendimiento financiero del adquirente.

¹ [Consulte las Enmiendas a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas IFRS, publicadas en marzo de 2018.](#)

FC7 Para identificar cualquier clase de activos o pasivos para los cuales las pérdidas o ganancias del día 2 pudieran surgir en la práctica, el Consejo comparó las definiciones del Marco Conceptual 2018 y los conceptos de apoyo con las definiciones y los conceptos aplicados en las Normas NIIF. La Junta consideró, en particular, dos tipos de elementos que podrían verse afectados por cambios en las definiciones o conceptos de apoyo:

- a) pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición aplicando CINIIF 21 Gravámenes o NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes (véanse los párrafos FC8 a FC11); y
- b) 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 CINIIF 21 o IAS 37

FC8 La CINIIF 21 aborda los gravámenes impuestos por los gobiernos. Algunos gravámenes pueden ser calculados por referencia a las actividades pasadas de una entidad (por ejemplo, como un porcentaje de los ingresos generados en el período de reporte actual), pero pagaderos solo si la entidad cumple otras condiciones en el futuro (por ejemplo, si la entidad opera en un mercado específico en una fecha específica después del período del informe. La CINIIF 21 establece que el evento obligatorio que da lugar a un pasivo para pagar un gravamen es la actividad que activa 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 permanece condicionada a una actividad futura, incluso si la entidad no tiene capacidad práctica para evitar esa actividad futura. .

FC9 Los requisitos de la CINIIF 21 no son coherentes con los conceptos del Marco conceptual de 2018. Aplicando esos conceptos, el evento que da lugar a un pasivo por un gravamen no es necesariamente la actividad que desencadena el pago del gravamen. Podría ser una actividad anterior si:

- a) realizar esa actividad anterior significa que una entidad puede tener que pagar un gravamen que de otro modo no habría tenido que pagar;² y
- b) la entidad no tiene capacidad práctica para evitar la actividad posterior que generará el pago del gravamen.³

FC10 Por lo tanto, al aplicar las definiciones y los conceptos de apoyo en el Marco conceptual de 2018, un adquirente de una empresa podría reconocer en la fecha de adquisición un pasivo por un gravamen cuyo pago se activaría por un evento futuro que el adquirente no tenía capacidad práctica de evitar. Sin embargo, aplicando la CINIIF 21 posteriormente, el adquirente no reconocerá dicha dicho pasivo hasta que haya ocurrido ese evento futuro. Por lo tanto, inmediatamente después de la fecha de adquisición, el adquirente daría de baja el pasivo y reconocería una ganancia del día 2.

FC11 La CINIIF 21 es una interpretación de la NIC 37, lo que significa que las ganancias del día 2 podrían surgir no solo para los gravámenes sino también para otras obligaciones dentro del alcance de la NIC 37 que están condicionadas a las acciones futuras de la entidad.

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

FC12 El Marco Conceptual 2018 aclaró la definición de un activo al eliminar un requisito de beneficios económicos 'esperados' futuros. En su lugar, define un activo como un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados, y define un recurso económico como un derecho que tiene el "potencial" de producir beneficios económicos.⁴ De manera similar, el Marco conceptual de 2018 eliminó de la definición de pasivo un requisito para las salidas 'esperadas' de recursos. En cambio, requiere la obligación de tener el "potencial" para requerir que la entidad transfiera un recurso económico a otra parte.⁵ El Consejo consideró si estas modificaciones tendrían alguna consecuencia para la NIIF 3.

FC13 El Consejo concluyó que las enmiendas discutidas en el párrafo FC12 no tendrían consecuencias significativas. El Consejo llegó a esta conclusión porque, para los tipos de activos y pasivos que a veces podrían tener una baja probabilidad

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

³ Párrafo 4.32 del Marco Conceptual 2018.

⁴ Párrafos 4.3 y 4.4 del Marco Conceptual 2018.

⁵ Párrafo 4.37 del Marco Conceptual 2018.

de producir entradas o requerir salidas de beneficios económicos, los requisitos de la NIIF 3 no se verían afectados al actualizar la referencia al Marco Conceptual. En particular:

- a) **para pasivos contingentes:** la NIIF 3 aplica la definición de pasivo del Marco de 1989 de una manera que es consistente con la definición del Marco Conceptual de 2018. El párrafo 23 de la NIIF 3 requiere que la 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 requisitos adicionales para evitar que los pasivos contingentes reconocidos en la fecha de adquisición se den de baja inmediatamente después.
- 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 los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, el criterio siempre se considera cumplido.
- 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 la 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 requisitos específicos para propiedades, planta y equipo. Por lo tanto, eliminar el requisito de ingresos 'esperados' de beneficios económicos de la definición de un activo podría, al menos en teoría, requerir que el adquirente reconozca en la fecha de adquisición las propiedades, planta o equipo que tienen el potencial de producir beneficios económicos, pero no se espera que lo haga. Se le exigirá al adquirente que dé de baja en cuentas cualquier propiedad, planta o equipo posteriormente al aplicar el párrafo 67 de la NIC 16 Propiedad, planta y equipo. Sin embargo, la Junta ha concluido que no es probable que surjan consecuencias prácticas significativas de dicho cambio: cualquier propiedad, planta o equipo que se espera que no produzca beneficios económicos, incluso si se vende, es poco probable que tenga un valor razonable.

Conclusiones del Consejo

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

Posibles formas de evitar las ganancias del día 2

Las propuestas en este borrador de exposición

FC16 Para evitar ganancias del día 2, el Consejo propone en este Proyecto de norma agregar a la NIIF 3 una excepción al principio de esa norma para reconocer los pasivos asumidos en una combinación de negocios. La excepción se aplicaría a los pasivos y pasivos contingentes que estarían dentro del alcance de la NIC 37 o la CINIIF 21 si se incurrieran por separado en lugar de en una combinación de negocios.

FC17 Para provisiones y pasivos contingentes dentro del alcance de la NIC 37, la excepción requeriría que la adquirente aplique la NIC 37 (en lugar del Marco Conceptual) para determinar si en la fecha de adquisición existió una obligación presente como resultado de eventos pasados. Para los gravámenes dentro del alcance de la CINIIF 21, la excepción requeriría que un adquirente aplique la CINIIF 21 para determinar si el evento de obligación que dio lugar a un pasivo para pagar el gravamen había ocurrido en la fecha de adquisición.

FC18 La CINIIF 21 es una interpretación de la NIC 37. Sin embargo, la CINIIF 21 se aplica no solo a los gravámenes dentro del alcance de la NIC 37, sino también a los gravámenes cuyo momento y monto son ciertos. En consecuencia, el Consejo decidió que la excepción propuesta debería referirse explícitamente tanto a la NIC 37 como a la CINIIF 21.

FC19 Una obligación presente identificada aplicando la excepción propuesta podría cumplir con la definición de un pasivo contingente. Este sería el caso si no fuera probable que se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos para liquidar la obligación, o si el monto de la obligación no se pudiera medir con la suficiente fiabilidad. Si

una obligación presente identificada aplicando la excepción propuesta cumple con 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 requisitos de la NIC 37 que no se aplican para determinar qué pasivos contingentes se deben reconocer en la fecha de adquisición.

FC20 El Consejo concluyó que las obligaciones reconocidas como pasivos que aplican las enmiendas propuestas a la NIIF 3 serían las mismas que las reconocidas según la NIIF 3 en la actualidad; en otras palabras, agregar 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 los avances del día 2 descritos en los párrafos FC10 a FC11. Los siguientes párrafos describen esas otras formas y explican por qué la Junta no las propone.

Aplazando la actualización

B22 El Consejo está reuniendo evidencia para ayudarlo a decidir si iniciar un proyecto para desarrollar propuestas para modificar aspectos de la NIC 37. Como parte de cualquier proyecto de este tipo, podría desarrollar propuestas para alinear los requisitos de la NIC 37 para identificar pasivos (incluidos los requisitos en la CINIIF 21) con la definición de pasivo y los conceptos de apoyo en el Marco Conceptual 2018. Si la Junta Directiva alineara estos aspectos de la NIC 37 con el Marco conceptual de 2018, entonces podría actualizar la referencia al Marco conceptual en la NIIF 3 sin crear el potencial para las ganancias del día 2.

FC23 Sin embargo, no es seguro que el Consejo modifique la NIC 37 de esta manera y, incluso si lo hace, el proceso de desarrollo de modificaciones, incluida la exposición de propuestas para comentarios, podría llevar algunos años. Mientras tanto, la Junta continuaría teniendo más de una versión de su Marco Conceptual en uso, lo que podría confundir a los que aplican los estándares IFRS.

Adición de requisitos subsiguientes de medición y contabilización para la NIIF 3

FC24 Como se indicó 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 esas partidas. Sin embargo, hay algunas excepciones: la NIIF 3 contiene requisitos específicos de 'medición y contabilidad subsiguientes' 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.

FC25 El Consejo podría adoptar el mismo enfoque para los pasivos contabilizados después de la fecha de adquisición que aplica la NIC 37 o la CINIIF 21. Podría hacerlo agregando requisitos de medición y contabilidad subsiguientes específicos a la NIIF 3 para esas partidas. Bajo este enfoque, la NIIF 3 requeriría que la adquirente aplique la definición del pasivo y los conceptos de respaldo en el Marco conceptual de 2018 para identificar los pasivos asumidos en la fecha de adquisición, y luego aplique los nuevos requerimientos en la NIIF 3 (en lugar de los de la NIC 37 o la CINIIF 21) para medir y contabilizar esos pasivos posteriormente.

FC26 El Consejo no propone este enfoque porque:

- a) no hay requisitos a nivel de estándares sobre cómo aplicar la nueva definición de pasivo y los conceptos de respaldo en el Marco conceptual de 2018. Los adquirentes pueden llegar a diferentes puntos de vista sobre cómo aplicar los conceptos, lo que lleva a la diversidad en la práctica.
- b) Si el Consejo decidiera modificar la NIC 37 más adelante para hacerla compatible con el Marco Conceptual 2018 (ver el párrafo FC22), la NIC 37 enmendada podría requerir políticas contables diferentes de las que los adquirentes habían desarrollado para aplicar las mediciones subsiguientes y los requerimientos contables agregados a las NIIF3. Las diferencias podrían llevar a una segunda ronda de cambios en la forma en que las entidades aplican la NIIF 3.
- c) se necesitaría más tiempo y recursos para desarrollar los requisitos subsiguientes de medición y los requerimientos de contabilización agregados a la NIIF 3 que los necesarios para agregar la excepción propuesta en este Proyecto

de norma. También puede haber solicitudes de requisitos adicionales para ayudar a las entidades a aplicar la nueva definición de pasivo y los conceptos de respaldo de manera consistente. Se podría argumentar que esta vez sería mejor invertir el desarrollo de propuestas para modificar la NIC 37, que tiene una aplicación más amplia.

Cambios del principio de reconocimiento de la NIIF 3

FC27 El principio de reconocimiento en la NIIF 3 especifica que los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios deben cumplir con las definiciones respectivas de activos y pasivos en el Marco de 1989. Una forma de evitar las consecuencias no deseadas de actualizar la referencia sería cambiar el principio de reconocimiento. La NIIF 3 podría en cambio especificar que:

- a) para activos o pasivos que estarían dentro del alcance de otra Norma NIIF si se adquiriera o incurriera por separado, cualquier activo o pasivo reconocido debe cumplir con la definición de un activo o un pasivo aplicado en esa Norma; y
- b) para activos o pasivos que no estarían dentro del alcance de cualquier otra Norma NIIF, cualquier activo o pasivo reconocido debe cumplir con la definición de un activo o pasivo en el Marco conceptual de 2018.

FC28 Este enfoque reduciría la gama de elementos que una adquirente evaluaría aplicando las definiciones de activos y pasivos en el Marco Conceptual. Eso podría reducir el riesgo de otras consecuencias aún no identificadas de actualizar la referencia.

FC29 Sin embargo, este enfoque implicaría un cambio de mayor alcance a la NIIF 3 que la excepción de reconocimiento de alcance restringido propuesta en este Proyecto de norma. A diferencia de la excepción de reconocimiento de alcance restringido, podría cambiar la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios. El mismo podría tener consecuencias no intencionadas, que podrían identificarse solo mediante la realización de investigaciones adicionales, y podrían requerir modificaciones posteriores adicionales a la NIIF 3. Debido a que este enfoque implicaría un cambio a la NIIF 3 de mayor alcance y más complicado que el requerido para abordar el problema no intencionado. Las consecuencias identificadas por la investigación de la Junta, la Junta no siguió adelante.

Activos contingentes

FC30 El párrafo 10 de la NIC 37 define un activo contingente como un posible activo que surge de eventos pasados y cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros inciertos que no estén totalmente bajo el control de la entidad. El párrafo 31 de la NIC 37 prohíbe el reconocimiento de activos contingentes.

FC31 De manera similar, la NIIF 3 prohíbe el reconocimiento de los activos contingentes adquiridos en una combinación de negocios. Aunque esta prohibición no se establece explícitamente en la NIIF 3, se puede inferir del principio de reconocimiento de la NIIF 3 y se confirma en el párrafo FC276 de la Base para las conclusiones que acompañan a la Norma, que establece que:

“En consecuencia, el IASB concluyó que los activos contingentes no deberían ser reconocidos, incluso si es prácticamente seguro que se convertirán en incondicionales o no contingentes.”

FC32 Actualizar la referencia en la NIIF 3 al Marco Conceptual no cambiaría los requisitos de la Norma para los activos contingentes. El Marco conceptual de 2018 analiza situaciones en las que no está claro si una entidad tiene un derecho. Señala que hasta que se resuelva esa incertidumbre, por ejemplo, mediante un fallo judicial, es incierto si existe un activo.⁶ Y permitir la posibilidad de que, en algunas circunstancias, una entidad no reconozca en sus estados financieros un activo cuya existencia sea incierta.⁷

FC33 Para aclarar los requisitos de la NIIF 3 y evitar cualquier duda sobre si la actualización de la referencia al Marco Conceptual los cambiaría, el Consejo propone agregar a la Norma una declaración explícita que aclare que los activos contingentes no califican para el reconocimiento en la fecha de adquisición.

⁶ Párrafo 4.13 del Marco Conceptual 2018.

⁷ Párrafo 5.14 del Marco Conceptual 2018.

Transición y aplicación temprana.

Transición

FC34 El Consejo propone que una entidad aplique las modificaciones prospectivamente, es decir, solo a las combinaciones de negocios que ocurran en o después del comienzo del primer período de presentación de reporte anual para el cual la entidad aplica las modificaciones propuestas.

FC35 El Consejo concluyó que no se obtendrían beneficios significativos al requerir que las entidades apliquen las enmiendas propuestas retrospectivamente, es decir, a las combinaciones de negocios que ocurren en periodos anteriores. El Consejo no espera que las enmiendas cambien significativamente la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios, por lo que considera que la aplicación retrospectiva de las enmiendas no daría lugar a ajustes significativos en los activos y pasivos previamente reconocidos. Los preparadores de los estados financieros tendrían que incurrir en costos adicionales para aplicar las enmiendas de forma retrospectiva, aunque solo fuera para probar que no se requerían ajustes importantes, y estos costos no se justificarían sin beneficios adicionales.

Aplicación anticipada

FC36 La Junta generalmente permite que las entidades apliquen nuevos requisitos antes de su fecha efectiva (aplicación anticipada) y no ve razón para no permitir la aplicación anticipada de las enmiendas propuestas en este Proyecto de norma, especialmente porque las enmiendas no deberían cambiar significativamente la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios.

FC37 Además, el Consejo observó que permitir la aplicación anticipada de la referencia actualizada al Marco Conceptual en la NIIF 3 podría simplificar los procedimientos para los preparadores de estados financieros que ya están aplicando las referencias actualizadas en otras Normas NIIF. Las modificaciones hechas por las enmiendas a las referencias al Marco Conceptual en las Normas IFRS son efectivas para los períodos anuales que comienzan en o después del 1 de enero de 2020, y una entidad puede aplicarlas antes de esa fecha si las aplica todas al mismo tiempo.

FC38 El Consejo concluyó que las condiciones para la aplicación anticipada de las enmiendas propuestas en este Proyecto de norma deben ser consistentes con las condiciones para la aplicación temprana de las otras referencias actualizadas. Para lograr la coherencia, la aplicación anticipada se permitiría solo si, al mismo tiempo o antes, una entidad también aplicara todas las modificaciones hechas por las enmiendas a las referencias al Marco Conceptual en las Normas IFRS.

FC39 Algunas Normas NIIF requieren que las entidades que aplican enmiendas con anticipación revelen el hecho de que lo han hecho. Sin embargo, las enmiendas a las referencias al marco conceptual en los estándares IFRS no requieren tal revelación. El Consejo concluyó que tampoco es necesario exigir la divulgación de la aplicación anticipada de las enmiendas propuestas en este Proyecto de norma, ya que esas enmiendas no deberían cambiar significativamente la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios.

IAS®

International Financial Reporting Standards® IFRS Foundation®
IFRS®

IFRIC® SIC® IASB®

Póngase en contacto con la Fundación IFRS para obtener detalles de los países donde sus marcas están en uso o se han registrado.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad es el organismo de establecimiento de normas independiente de la Fundación IFRS.

Edificio Colón | 7 Westferry Circus | Canary Wharf Londres E14 4HD | Reino Unido
Teléfono: +44 (0) 20 7246 6410
Correo electrónico: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Departamento de Publicaciones Teléfono: +44 (0) 20 7332 2730 Correo electrónico: publications@ifrs.org

**Traducción libre efectuada por Wilmar Franco Franco, para propósitos eminentemente académicos. Junio de 2019.
Bogotá Colombia. No reproducir sin la autorización expresa de los propietarios del copyright.**