

Mayo de 2020

Normas NIIF[®]

Referencia al Marco Conceptual

Modificaciones a la NIIF 3

Referencia al Marco Conceptual

Modificaciones a la NIIF 3

Reference to the Conceptual Framework is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

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 © 2020 IFRS Foundation

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

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing publications@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Reference to the Conceptual Framework* 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, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', '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 in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Referencia al Marco Conceptual

Modificaciones a la NIIF 3

Referencia al Marco Conceptual se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

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 ella, 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 civil, penalizaciones o costos.

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

Copyright © 2020 IFRS Foundation

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

Pueden ordenarse copias de las publicaciones del Consejo en la Fundación enviando un correo electrónico a publications@ifrs.org o visitando nuestra tienda en <https://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Referencia al Marco Conceptual* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', el logo IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', el logo en forma de "hexágono", '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 sede principal en Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
MODIFICACIONES A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	6
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>REFERENCIA AL MARCO CONCEPTUAL</i> EMITIDO EN MAYO DE 2020	9
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	10

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, 21C, 23A y 64Q. Se añade un encabezamiento sobre el párrafo 21A y se modifican los encabezamientos tras el párrafo 21 y encima del párrafo 22. 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** 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»~~ *«Marco Conceptual para la Información Financiera»* 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 B31 a B40 proporcionan guías sobre el reconocimiento de activos intangibles. 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, lo que hará que algunas partidas sean:

- (a) contabilizadas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 11 y 12 o aplicando los requerimientos de otras NIIF, lo que dará resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las condiciones y del principio de reconocimiento.

- (b) medidas por importes distintos de sus valores razonables a la fecha de adquisición.

Excepción Excepciones al principio de reconocimiento

Pasivos y pasivos contingentes dentro del alcance de la NIC 37 o CINIIF 21

- 21A El párrafo 21B se aplica 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.
- 21C Una obligación presente identificada de acuerdo con el párrafo 21B podría cumplir la definición de un pasivo contingente establecida en el párrafo 22(b). Si es así, el párrafo 23 se aplicará a ese pasivo contingente.

Pasivos contingentes y activos contingentes

- 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 Referencia al Marco Conceptual, emitida en mayo de 2020, modificó los párrafos 11, 14, 21, 22 y 23 y añadió los párrafos 21A, 21B, 21C 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 del sábado, 1 de enero de 2022. 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 de las Normas NIIF* emitidas en marzo de 2018.

Aprobación por el Consejo de *Referencia al Marco Conceptual* publicada en mayo de 2020

Referencia al Marco Conceptual que modificó la NIIF 3 se aprobó para su publicación por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Tadeu Cendon	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios

Se modifican los párrafos B114A y FC114B y se añaden los párrafos B114C y B114D. Se eliminan el párrafo FC125 y el encabezamiento sobre este párrafo. Se añaden los párrafos FC264A a FC264E y un encabezamiento sobre el párrafo FC264A. Se modifican un encabezamiento tras el párrafo FC264 y un encabezamiento sobre el párrafo FC265. Se modifica el encabezamiento sobre el párrafo FC276 y se añaden los párrafos FC276A y FC276B. Se añaden los párrafos FC434G y FC434H y se añade un encabezamiento sobre el párrafo FC434G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Aplicación del método de la adquisición

...

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

Reconocimiento

...

Condiciones para el reconocimiento

...

Un activo o pasivo en la fecha de adquisición

...

- FC114A El párrafo 11 de la NIIF 3 ~~contiene~~ hace referencias a las definiciones de un activo y un pasivo del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (Marco Conceptual)*. Este ~~requiere~~ requerirá que dichas definiciones se usen al decidir si reconocer activos y pasivos como parte de una combinación de negocios. Al desarrollar el *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2018 (*Marco Conceptual* de 2018), el IASB consideró si debería sustituir ~~esas referencias~~ esa referencia por las una referencia a las definiciones revisadas del *Marco Conceptual* de 2018. En algunos casos, la aplicación de las definiciones revisadas podría cambiar los activos que cumplen los requisitos para su reconocimiento en una combinación de negocios. En algunos de estos casos, la contabilización posterior a la adquisición requerida por otras Normas NIIF podría llevar a la baja en cuentas inmediata de activos o pasivos reconocidos en una combinación de negocios, dando lugar a las denominadas *Ganancias o pérdidas del día 2* que no representan una ganancia o pérdida económica.
- FC114B Aunque el IASB pretendía sustituir todas las referencias al *Marco Conceptual* por otras al *Marco Conceptual* de 2018, no tenía intención de realizar cambios significativos en los requerimientos de las Normas NIIF que contienen esas referencias. Por consiguiente, el IASB decidió mantener las referencias al *Marco Conceptual* del párrafo 11 de la NIIF 3, hasta que ~~complete~~ hubiera completado el análisis de las posibles consecuencias de hacer referencia en ese párrafo a las definiciones revisadas de un activo y un pasivo. ~~Una vez completado dicho análisis, el IASB pretende modificar la NIIF 3 para sustituir la referencia al Marco Conceptual de forma que evite consecuencias no previstas tales como las Ganancias o pérdidas del día 2.~~
- FC114C El análisis del IASB le condujo a concluir que el problema de las Pérdidas o ganancias del día 2 sería significativo en la práctica solo para los pasivos que una adquirente contabilice 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, el IASB decidió añadir una excepción adicional al principio de reconocimiento de la NIIF 3. Las razones para hacer esta excepción se explican en los párrafos FC264A a FC264E. El IASB destacó que añadir esta excepción al principio de reconocimiento no solo evitaría

Ganancias o pérdidas del día 2; también evitaría los cambios en los activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios frente a cualesquiera modificaciones futuras para alinear la NIC 37 y la CINIIF 21 con el Marco Conceptual de 2018.

FC114D El IASB sustituyó la referencia al Marco Conceptual y añadió la excepción a su principio de reconocimiento en mayo de 2020. Al mismo tiempo, el IASB realizó otras dos modificaciones para aclarar aspectos de la NIIF 3 que concluyó que no se verían afectados por la sustitución de la referencia al Marco Conceptual:

- (a) El IASB añadió el párrafo 23A a la NIIF 3 para aclarar los requerimientos para los activos contingentes—es decir, activos posibles cuya existencia es incierta. La NIIF 3 prohíbe el reconocimiento de activos contingentes adquiridos en una combinación de negocios. Esta prohibición puede inferirse del principio de reconocimiento y se confirma en el párrafo FC276 de estos Fundamentos de las Conclusiones. Sin embargo, la prohibición no se señalaba de forma explícita en la NIIF 3 misma, y surgieron cuestiones sobre cómo se vería afectada por la sustitución de la referencia al Marco Conceptual. El IASB concluyó que no se vería afectada—el Marco Conceptual de 2018 especifica criterios para el reconocimiento de activos y pasivos, y el párrafo 5.14 señala que estos criterios podrían no cumplirse si es incierto que exista un activo. El IASB añadió el párrafo 23A a la NIIF 3 para hacer explícitos sus requerimientos para activos contingentes y aclarar que la sustitución de la referencia al Marco Conceptual no los cambia.
- (b) El IASB eliminó el párrafo FC125 de estos Fundamentos de las Conclusiones. Al aplicar cualquier Norma NIIF, una entidad debería aplicar solo los criterios de reconocimiento especificados en esa Norma. Sin embargo, el párrafo FC125 hace referencia al Marco Conceptual de una forma que podría interpretarse que significa que, al aplicar la NIIF 3, una adquirente de un negocio debería aplicar los criterios de reconocimiento especificados en la NIIF 3 y otros criterios de reconocimiento analizados en el Marco Conceptual. El IASB eliminó el párrafo FC125 debido a su potencialidad de provocar malentendidos. El IASB no modifica habitualmente los fundamentos de sus conclusiones anteriores, pero decidió que, en este caso, la importancia de reducir el riesgo de malentendidos justificaba la eliminación.

...

Criterio de la NIIF 3 sobre la fiabilidad de la medición

FC125 [Eliminado]*

* Véase el párrafo FC114D(b).

...

Excepciones al principio de reconocimiento o medición

...

Excepción Excepciones al principio de reconocimiento

Pasivos y pasivos contingentes dentro del alcance de la NIC 37 o CINIIF 21 (párrafos 21A a 21C)

FC264A El párrafo 11 de la NIIF 3 especifica que, para cumplir los requisitos para el reconocimiento en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir las definiciones de activos y pasivos del Marco Conceptual de 2018. El párrafo 54 de la NIIF 3 especifica que después de la fecha de adquisición, una entidad generalmente contabilizará los activos y pasivos de acuerdo con otras Normas NIIF aplicables para dichos elementos.

FC264B Como resultado de la aplicación de la definición de un pasivo en el Marco Conceptual de 2018, una adquirente podría reconocer en la fecha de adquisición un pasivo para pagar un gravamen que no se reconocería posteriormente al aplicar la CINIIF 21 Gravámenes. Esta diferencia surge porque una entidad podría reconocer un pasivo anticipadamente aplicando el Marco Conceptual de 2018. Al aplicar la CINIIF 21, una entidad reconoce un pasivo para pagar un gravamen solo cuando lleva a cabo la actividad que provoca el pago del gravamen, mientras que, aplicando el Marco Conceptual de 2018, una entidad reconoce un pasivo cuando lleva a cabo una actividad anticipadamente si:

- (a) la realización de esa actividad de forma anticipada significa que una entidad podría tener que pagar un gravamen que no hubiera tenido que pagar en otro caso; y

(b) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la actividad posterior que provocará el pago del gravamen.

FC264C Si una adquirente reconoce un pasivo para pagar un gravamen en la fecha de adquisición al aplicar el Marco Conceptual de 2018 y da de baja en cuentas el pasivo inmediatamente después al aplicar la CINIIF 21, reconocería la llamada *Ganancia del día 2*. Esta ganancia reconocida no describiría una ganancia económica, de forma que no representaría fielmente ningún aspecto del rendimiento financiero de la entidad.

FC264D El IASB destacó que la CINIIF 21 es una interpretación de la NIC 37, concluyendo así que el problema de las *Ganancias del día 2* podría surgir no solo de los gravámenes dentro del alcance de la CINIIF 21, sino también de otras obligaciones dentro del alcance de la NIC 37. Para evitar este problema, el IASB añadió el párrafo 21B a la NIIF 3. Este párrafo hace una excepción a los requerimientos del párrafo 11 para 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. La excepción requiere que una entidad aplique los criterios de la NIC 37 o CINIIF 21 respectivamente para determinar si existe una obligación presente en la fecha de adquisición. La excepción hace referencia a la CINIIF 21, así como a la NIC 37 porque, aunque la CINIIF 21 es una interpretación de la NIC 37, también se aplica a los gravámenes cuyo calendario e importe son ciertos y, por ello, quedan fuera del alcance de la NIC 37.

FC264E Una obligación presente identificada aplicando la excepción del párrafo 21B de la NIIF 3 podría cumplir la definición de un pasivo contingente. Este será el caso si no es probable que se requiera una salida de recursos que incorporan beneficios económicos para liquidar la obligación, o si el importe de la obligación no puede medirse con suficiente fiabilidad. El IASB añadió el párrafo 21C a la NIIF 3 para aclarar que, si la obligación presente identificada aplicando el párrafo 21B cumple la definición de un pasivo contingente, el párrafo 23 de la NIIF 3 también se aplica a ese pasivo contingente.

Activos y pasivos que surgen de contingencias (párrafos 22 a 23A)

...

Las conclusiones del IASB sobre los pasivos contingentes y activos contingentes

...

FC276A En mayo de 2020, el IASB añadió el párrafo 23A a la NIIF 3 para aclarar los requerimientos para los activos contingentes. Esta modificación se explica más adelante en el párrafo FC114D(a).

FC276B Los requerimientos para el reconocimiento de pasivos contingentes y activos contingentes incluyen las aplicaciones del principio de reconocimiento y las excepciones a éste. El IASB situó todos estos requerimientos en la sección encabezada por "excepciones al principio de reconocimiento", porque concluyó que los requerimientos son más claros si están situados juntos.

...

Fecha de vigencia y transición

...

Modificaciones emitidas en mayo de 2020

FC434G *Referencia al Marco Conceptual*, emitida en mayo de 2020, actualizó el párrafo 11 de la NIIF 3, sustituyendo una referencia al *Marco Conceptual* por otra al *Marco Conceptual* de 2018. Esta norma realiza modificaciones adicionales para evitar consecuencias no previstas de la actualización de la referencia.

FC434H El párrafo 64Q de la NIIF 3 requiere que una entidad aplique estas modificaciones prospectivamente. También permite que una entidad aplique las modificaciones antes de su fecha de vigencia, sin revelar que se ha hecho así. El IASB concluyó que no podrían obtenerse beneficios significativos de requerir la aplicación retroactiva o información a revelar de la aplicación anticipada. El IASB alcanzó esta conclusión porque no esperaba que las modificaciones cambien significativamente la población de activos y pasivos reconocidos en una combinación de negocios.