

Interpretación CINIIF 1

Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

- 1 Muchas entidades tienen la obligación de dismantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En esta Interpretación dichas obligaciones se denominan “pasivos por retiro del servicio, restauración y similares”. Según la NIC 16, en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NIC 37 contiene requerimientos sobre cómo medir los pasivos por retiro del servicio, restauración y similares. Esta Interpretación proporciona guías para contabilizar el efecto de los cambios en la medición de pasivos por retiro del servicio, restauración y similares.

Alcance

- 2 Esta Interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido:
 - (a) como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16; y
 - (b) como un pasivo de acuerdo con la NIC 37.

Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas, o la remoción de ciertos equipos.

Problema

- 3 Esta Interpretación aborda cómo debe contabilizarse el efecto de los siguientes hechos que cambian la medición de un pasivo existente por retiro, restauración o similar:
 - (a) una modificación en la salida estimada de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo, flujos de efectivo) requeridos para cancelar la obligación;

- (b) un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado, según se define en el párrafo 47 de la NIC 37 (esto incluye tanto a las modificaciones en el valor del dinero en el tiempo, como a los riesgos específicos asociados al pasivo en cuestión); y
- (c) un incremento que refleje el paso del tiempo (también denominado reversión del descuento).

Acuerdo

- 4 Los cambios en la medición de un pasivo existente por retiro, restauración y similares, que se deriven de cambios en el calendario estimado o importe de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos requeridas para cancelar la obligación, o un cambio en la tasa de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los párrafos 5 a 7 siguientes.
- 5 Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo:
 - (a) Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo correspondiente en el periodo actual, respetando lo establecido en el apartado (b).
 - (b) El importe deducido del costo del activo no será superior a su importe en libros. Si la disminución en el pasivo excediese el importe en libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
 - (c) Si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio de que el nuevo importe en libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiese dicho indicio, la entidad realizará una prueba del deterioro del valor estimando su importe recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NIC 36.
- 6 Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo de revaluación:
 - (a) Los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o la devaluación reconocidas previamente en ese activo, de forma que:
 - (i) una disminución en el pasivo (con sujeción a lo establecido en el párrafo (b)) se reconocerá en otro resultado integral e incrementará el superávit de revaluación en el patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado en la medida en que sea la reversión de un déficit de revaluación en el activo previamente reconocido en resultados;
 - (ii) un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, excepto que sea reconocido directamente en otro resultado integral y reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio, en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.
 - (b) En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
 - (c) Un cambio en el pasivo es un indicio de que el activo podría tener que ser revaluado para garantizar que su importe en libros no difiere significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Cualquiera de estas revaluaciones se tendrá en cuenta al determinar los importes a reconocer en el resultado o en otro resultado integral de acuerdo con (a). Si fuera necesaria una revaluación, se revaluarán todos los activos de esa clase.

- (d) La NIC 1 requiere la revelación en el estado del resultado integral de cada componente de otro ingreso o gasto integral. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja por una variación en el pasivo, se identificará y revelará por separado.
- 7 El importe depreciable ajustado del activo, se depreciará a lo largo de su vida útil. Por lo tanto, una vez que el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el pasivo se reconocerán en el resultado del periodo a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo como para el modelo de revaluación.
- 8 La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado como un costo financiero, a medida que se produzca. La capitalización, según la NIC 23 no está permitida.

Fecha de vigencia

- 9 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de septiembre de 2004, revelará este hecho.
- 9A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.

Transición

- 10 Los cambios en las políticas contables se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores*.¹

¹ Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2005, la entidad seguirá los requerimientos de las versiones anteriores de la NIC 8 que se denominaba *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, a menos que la entidad esté aplicando la versión revisada de esa norma para ese periodo anterior.

Interpretación CINIIF 2

Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares

Referencias

- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar* (revisada en 2003)¹
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010).
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Antecedentes

- 1 Las cooperativas y otras entidades similares están constituidas por grupos de personas con el fin de satisfacer necesidades económicas o sociales que les son comunes. Las diferentes normativas nacionales definen, por lo general, a la cooperativa como una sociedad que busca promover el progreso económico de sus socios mediante la realización conjunta de una actividad (principio de ayuda mutua). Las participaciones de los miembros en el patrimonio una cooperativa tienen con frecuencia el carácter de acciones, participaciones, unidades o título similar, y se hará referencia a ellas como “aportaciones de los socios”.
- 2 La NIC 32 establece criterios para la clasificación de los instrumentos financieros como pasivos financieros o patrimonio. En particular, estos criterios se aplican al clasificar los instrumentos rescatables que permiten al tenedor exigir del emisor su reembolso, ya sea en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero. Resulta difícil la aplicación de los criterios citados a las aportaciones de los socios en entidades cooperativas y a otros instrumentos similares. Algunas partes constituyentes del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad han solicitado aclaraciones sobre la forma en que se aplican los criterios de la NIC 32 a las aportaciones y a otros instrumentos financieros similares con determinadas particularidades, poseídos por los socios de las cooperativas, así como las circunstancias en las que dichas particularidades afectan a su clasificación como pasivos o patrimonio.

Alcance

- 3 Esta Interpretación se aplicará a los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la NIC 32, entre los que se incluyen los instrumentos financieros emitidos a favor de los socios de entidades cooperativas, que constituyen participaciones en la propiedad de dichas entidades. Esta Interpretación no será de aplicación a los instrumentos financieros que vayan a ser o puedan ser liquidados con instrumentos de patrimonio de la entidad.

¹ En agosto de 2005 la NIC 32 fue modificada como NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. En febrero de 2008 el IASB modificó la NIC 32 requiriendo que los instrumentos se clasificasen como patrimonio si esos instrumentos reunían todas las características y cumplían las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Problema

- 4 Muchos instrumentos financieros, incluidas las aportaciones de los socios, tienen características de patrimonio, como el derecho de voto y el de participación en el reparto de dividendos. Algunos instrumentos financieros otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero, pudiendo incluir, o estar sujeto este rescate a determinadas limitaciones. ¿Cómo deben evaluarse esas condiciones de rescate al determinar si los instrumentos deben clasificarse como pasivo o como patrimonio?

Acuerdo

- 5 El derecho contractual del tenedor de un instrumento financiero (incluyendo las aportaciones de los socios de entidades cooperativas) a solicitar el rescate no obliga, por sí mismo, a clasificar el citado instrumento como un pasivo financiero. Más bien la entidad tendrá en cuenta todos los términos y condiciones del instrumento financiero al clasificarlo como pasivo financiero o como patrimonio. Estos plazos y condiciones incluyen las leyes locales y reglamentos aplicables o los estatutos de la entidad vigentes en la fecha de la clasificación, pero no incluyen las modificaciones esperadas de dichas leyes, reglamentos o estatutos particulares.
- 6 Las aportaciones de los socios que serían clasificadas como patrimonio si los socios no tuvieran un derecho a solicitar el reembolso son patrimonio si se da alguna de las condiciones descritas en los párrafos 7 y 8 o las aportaciones de los socios reúnen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. Los depósitos a la vista, incluyendo las cuentas corrientes, depósitos a plazo y contratos similares que surjan cuando los socios actúan como clientes son pasivos financieros de la entidad.
- 7 Las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar su rescate.
- 8 Las leyes locales, los reglamentos o los estatutos de la entidad pueden imponer diferentes tipos de prohibiciones para el rescate de las aportaciones de los socios, por ejemplo estableciendo prohibiciones incondicionales o basadas en criterios de liquidez. Si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad, las aportaciones de los socios serán clasificadas como patrimonio. No obstante, las aportaciones de los socios no integrarán el patrimonio si las citadas cláusulas de la ley local, del reglamento o de los estatutos de la entidad prohíben el rescate únicamente cuando se cumplen (o se dejan de cumplir) ciertas condiciones—tales como restricciones sobre la liquidez de la entidad—.
- 9 Una prohibición incondicional podría ser absoluta, de forma que todos los reembolsos estén prohibidos. Una prohibición incondicional puede ser parcial, de forma que se prohíba el reembolso de las aportaciones de los socios si éste diese lugar a que el número de aportaciones de socios o el importe de capital desembolsado por los mismos cayese por debajo de un determinado nivel. Las aportaciones de los socios por encima del nivel en que se prohíbe el reembolso son pasivos, a menos que la entidad tenga el derecho incondicional a negar el reembolso como se describe en el párrafo 7 o las aportaciones de los socios reúnan todas las características y cumplan las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. En algunos casos, el número de aportaciones o el importe del capital desembolsado sujeto a la prohibición de reembolso

pueden cambiar en el tiempo. Este cambio en la prohibición de reembolso dará lugar a una transferencia entre pasivos financieros y patrimonio.

- 10 En el momento del reconocimiento inicial, la entidad medirá su pasivo financiero por rescate a su valor razonable. En el caso de aportaciones de socios con derecho de rescate, la entidad medirá el valor razonable del pasivo financiero rescatable será igual, al menos, a un importe no inferior a la cantidad máxima a pagar, según las cláusulas de rescate de sus estatutos u otra legislación aplicable, descontado desde el primer momento en que pueda requerirse el pago de dicho importe (véase el ejemplo 3).
- 11 Como establece el párrafo 35 de la NIC 32, las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio se reconocerán directamente en el patrimonio, por un importe neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. Los intereses, dividendos y otros rendimientos relativos a los instrumentos financieros clasificados como pasivos financieros serán gastos, con independencia de que dichos importes pagados se califiquen legalmente como dividendos o intereses, o bien reciban otras denominaciones.
- 12 En el Apéndice, que es parte integrante de este acuerdo, se facilitan ejemplos de la aplicación del mismo.

Información a revelar

- 13 Cuando un cambio en la prohibición de rescate dé lugar a una transferencia entre pasivos financieros y patrimonio, la entidad revelará por separado el importe, el calendario y la razón de dicha transferencia.

Fecha de vigencia

- 14 La fecha de vigencia y las disposiciones transitorias de esta Interpretación son las mismas que se establecieron para la NIC 32 (revisada en 2003). Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2005, revelará este hecho. Esta Interpretación se aplicará de forma retroactiva.
- 14A Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 6, 9, A1 y A12 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica a un periodo anterior *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, las modificaciones de los párrafos 6, 9, A1 y A12 deberán aplicarse a dicho periodo.
- 15 La NIIF 9, emitida en octubre de 2010, modificó los párrafos A8 y A10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.
- 16 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo A8. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

Apéndice

Ejemplos de Aplicación del Acuerdo

Este Apéndice es parte integrante de la Interpretación.

- A1 Este apéndice contiene siete ejemplos de aplicación del acuerdo alcanzado por el CINIIF. Los ejemplos no constituyen un listado exhaustivo; es posible encontrar otros supuestos en que sea de aplicación. Cada ejemplo supone que no existen condiciones distintas de las contenidas en los hechos del ejemplo que requerirían que el instrumento financiero fuera clasificado como un pasivo financiero y que el instrumento financiero no reúna todas las características o no cumpla las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Derecho incondicional a rechazar el rescate (párrafo 7)

Ejemplo 1

Datos

- A2 Los estatutos de la entidad establecen que los rescates se efectúan únicamente a discreción de la misma. Los estatutos no contienen mayores detalles ni limitan el ejercicio de esta discreción. A lo largo de su historia, la entidad no ha rechazado nunca el rescate de las aportaciones pedido por los socios, aunque el órgano de administración de la misma tiene el derecho de hacerlo.

Clasificación

- A3 La entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate, y las aportaciones de los socios son patrimonio. En la NIC 32 se establecen criterios de clasificación, basados en las condiciones pactadas para cada instrumento financiero, y se señala que ni la historia pasada, ni la intención de hacer pagos discrecionales determinarán su clasificación como pasivos financieros. En el párrafo GA26 de la NIC 32 se establece que:

Cuando las acciones preferentes no sean rescatables, su clasificación adecuada se determinará en función de los demás derechos que ellas incorporen. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales y en las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones preferentes, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferente como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada a causa de, por ejemplo:

- (a) una historia de distribuciones efectivamente realizadas;
- (b) una intención de hacer distribuciones en el futuro;
- (c) un posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones sobre el precio de las acciones ordinarias del emisor (por causa de las restricciones sobre el pago de dividendos a las acciones ordinarias si no se ha pagado primero a las preferentes);
- (d) el importe de las reservas del emisor
- (e) las expectativas que tenga el emisor sobre una pérdida o una ganancia en el período; o
- (f) la posibilidad o imposibilidad del emisor para influir en el resultado del período.

Ejemplo 2

Datos

- A4 Los estatutos de la entidad establecen que los rescates se efectúan únicamente a discreción de la misma. No obstante, los estatutos también disponen que la aprobación de la solicitud de rescate sea automática, salvo que la entidad no pueda hacer frente a estos pagos sin incumplir la normativa local relativa a la liquidez o a las reservas de la entidad.

Clasificación

- A5 La entidad no tiene un derecho incondicional a rechazar el rescate, y por tanto las aportaciones de los socios son pasivos financieros. Las restricciones descritas arriba se basan en la capacidad de la entidad para liquidar su pasivo. En ellas se restringen los rescates sólo cuando se incumplen los requerimientos sobre liquidez o reservas, y solamente hasta el momento en que éstos se cumplan. En consecuencia, siguiendo los criterios establecidos en la NIC 32, no cabe clasificar el instrumento financiero como patrimonio. En el párrafo GA25 de la NIC 32 se establece que:

Las acciones preferentes pueden emitirse con derechos diversos. Al determinar si una acción preferente es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, el emisor evaluará los derechos particulares concedidos a la acción para determinar si posee la característica fundamental de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contemple su rescate en una fecha específica o a voluntad del tenedor, contiene un pasivo financiero, porque el emisor tiene la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. *La posible incapacidad del emisor para satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente, cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea ocasionada por falta de fondos, por restricciones legales o por tener insuficientes reservas o ganancias, no niega la existencia de la obligación.* [Cursiva añadida]

Prohibición de rescate (párrafos 8 y 9)

Ejemplo 3

Datos

- A6 Una entidad cooperativa ha emitido aportaciones para sus socios en diferentes fechas y por distintos importes, con el siguiente detalle:

- (a) 1 de enero de 20X1, 100.000 títulos de 10 u.m. cada uno (1.000.000 u.m.);
- (b) 1 de enero de 20X2, 100.000 títulos de 20 u.m. cada uno (2.000.000 u.m. adicionales, con lo que el total de los títulos emitidos suman 3.000.000 u.m.)

Las aportaciones son rescatables a petición del tenedor, por el importe al que fueron emitidas.

- A7 Los estatutos de la entidad establecen que los rescates acumulados no pueden exceder el 20 por ciento del número máximo histórico de títulos en circulación. A 31 de diciembre de 20X2, la entidad tiene 200.000 títulos en circulación, que es el número máximo de títulos representativos de aportaciones que han estado en circulación en su historia, y ninguno de ellos ha sido objeto de rescate en el pasado. El 1 de enero de 20X3, la entidad modifica sus estatutos, incrementando el nivel permitido de rescates acumulados al 25 por ciento del número máximo histórico de títulos en circulación.

Clasificación

Antes de modificar los estatutos

- A8 Las aportaciones de los socios que superen el límite de la prohibición de rescate son pasivos financieros. En el momento de su reconocimiento inicial, la entidad cooperativa medirá este pasivo financiero por su valor razonable. Puesto que esas aportaciones son rescatables a voluntad del tenedor, la entidad cooperativa medirá el valor razonable de los pasivos financieros como dispone el párrafo 47 de la NIIF 13, donde se establece que: “El valor razonable de un pasivo financiero con características de exigibilidad inmediata (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al importe a pagar al convertirse en exigible...” De acuerdo con lo anterior, la entidad cooperativa clasificará como un pasivo financiero el máximo importe que se deba pagar a voluntad del tenedor, según las cláusulas de rescate.
- A9 El 1 de enero de 20X1, el máximo importe que se pagaría, según las cláusulas de rescate, es de 20.000 títulos de 10 u.m. cada uno, por lo que la entidad clasificará 200.000 u.m. como pasivo financiero y 800.000 u.m. como patrimonio. No obstante, el 1 de enero de 20X2, tras la nueva emisión de aportaciones de 20 u.m., el importe máximo que se debería pagar según las cláusulas de rescate se incrementará hasta 40.000 títulos de 20 u.m. cada uno. La emisión de los títulos adicionales de 20 u.m. crea un nuevo pasivo financiero que se medirá, al reconocerlo inicialmente, por su valor razonable. El pasivo tras la emisión de las nuevas aportaciones es el 20 por ciento del número de títulos que se han emitido (200.000), medidos a 20 u.m. cada uno, lo que supone 800.000 u.m. Este hecho requiere reconocer un pasivo adicional por 600.000 u.m. En este ejemplo no se reconoce ni ganancias ni pérdidas. Por consiguiente, la entidad clasificará ahora 800.000 u.m. como pasivo financiero y 2.200.000 como patrimonio. En el ejemplo se supone que estos importes no han cambiado entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2.

Después de modificar los estatutos

- A10 Después del cambio en sus estatutos, puede requerirse a la entidad cooperativa que rescate un máximo del 25 por ciento de los títulos en circulación, esto es, 50.000 títulos de 20 u.m. cada uno. Por consiguiente, el 1 de enero de 20X3 la entidad cooperativa clasificará como pasivo financiero, de acuerdo con el párrafo 5.4.3 de la NIIF 9, 1.000.000 u.m., que es el importe máximo cuyo pago se le podría requerir a voluntad del tenedor, según las cláusulas de rescate. Por tanto, el 1 de enero de 20X3 transferirá un importe de 200.000 u.m. del patrimonio, al pasivo financiero, dejando como patrimonio, 2.000.000 de u.m. En este ejemplo, la entidad no reconocerá ninguna ganancia o pérdida por la transferencia.

Ejemplo 4

Datos

- A11 La ley local que regula las actividades de las cooperativas, o los requisitos de los estatutos de la entidad, prohíben el rescate de las aportaciones de los socios cuando eso suponga reducir el capital desembolsado correspondiente a las mismas, por debajo del 75 por ciento del importe máximo que haya alcanzado. Este importe máximo asciende, para una cooperativa en particular, a 1.000.000 de u.m. Al final del periodo sobre el que se informa, el saldo del capital desembolsado es de 900.00 u.m.

Clasificación

- A12 En este caso, 750.000 u.m. serían clasificadas como patrimonio y 150.000 u.m. como pasivos financieros. Además de los párrafos ya citados, la NIC 32 establece en el párrafo 18 (b) en parte:

... un instrumento financiero que proporcione al tenedor el derecho a devolverlo al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero (un “instrumento con opción de venta”), es un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. El instrumento financiero es un pasivo financiero incluso cuando el importe de efectivo u otro activo financiero se determine sobre la base de un índice u otro elemento que tenga el potencial de aumentar o disminuir. La existencia de una opción que proporcione al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D.

- A13 La prohibición de rescate descrita en este ejemplo es diferente de las restricciones aludidas en los párrafos 19 y GA25 de la NIC 32. Esas restricciones limitan la capacidad de la entidad para pagar el importe debido por un pasivo financiero, es decir, impiden el pago del pasivo cuando se dan ciertas condiciones específicas. Por el contrario, en este ejemplo se describe un caso de una prohibición incondicional de rescatar por encima de un importe específico, con independencia de la capacidad que tenga la entidad para rescatar las aportaciones de los socios (por ejemplo, contando con sus recursos líquidos, ganancias o reservas distribuibles). En efecto, la prohibición de rescate en este supuesto impide a la entidad incurrir, por efecto del rescate, en cualquier pasivo financiero para rescatar más de un determinado monto de capital desembolsado. Por lo tanto, la parte de los títulos sujeta a la prohibición de rescate, no será un pasivo financiero. Aunque cada uno de los títulos que componen la aportación de los socios, individualmente considerado, puede ser rescatado, una parte del total de los títulos en circulación no es rescatable en circunstancia alguna, excepto en caso de liquidación de la entidad.

Ejemplo 5

Datos

- A14 Los datos de este ejemplo son los mismos que los del ejemplo 4 anterior. Además, al final del periodo sobre el que se informa, los requerimientos de liquidez impuestos por la normativa local impiden a la entidad rescatar aportaciones de sus socios, salvo en el caso de que sus disponibilidades de efectivo e inversiones a corto plazo sean superiores a un determinado importe. Esta obligación dará lugar a que la entidad no pueda, al final del periodo sobre el que se informa, destinar más de 50.000 u.m. al rescate de las aportaciones de los socios.

Clasificación

- A15 Al igual que en el ejemplo 4, la entidad clasificará 750.000 u.m. como patrimonio, y 150.000 u.m. como pasivo financiero. Esto es así porque la clasificación del importe como pasivo se fundamenta en el derecho incondicional de la entidad a rechazar el rescate, y no en las restricciones condicionales que impiden realizarlo exclusivamente cuando los requisitos de liquidez u otros requisitos no se cumplan, y únicamente durante el tiempo en que esta circunstancia persista. Se aplica en este caso lo previsto en los párrafos 19 y GA25 de la NIC 32.

Ejemplo 6

Datos

- A16 Los estatutos de la entidad prohíben el rescate de las aportaciones de los socios, salvo que el importe utilizado proceda de la emisión de aportaciones adicionales a socios, ya sean nuevos o antiguos, durante los tres años anteriores. El producto de la emisión de aportaciones de los socios debe aplicarse a pagar el rescate de las aportaciones que lo hayan solicitado. A lo largo de los tres años anteriores, se han recibido 12.000 u.m. por emisión de aportaciones de los socios, y no se ha realizado ningún rescate.

Clasificación

- A17 La entidad clasificará 12.000 u.m. de las aportaciones de los socios como pasivo financiero. De acuerdo con lo señalado en el ejemplo 4, las aportaciones de los socios sometidas a una prohibición incondicional de rescatar no serán pasivo financiero. Esta prohibición incondicional es aplicable a un importe igual a lo recibido de las aportaciones emitidas antes de los tres años precedentes y, en consecuencia, esa cantidad se clasificará como patrimonio. No obstante, un importe equivalente a lo recibido por aportaciones durante los tres últimos años no está sujeto a la prohibición de rescate. Por consiguiente, los importes recibidos por la emisión de aportaciones en los tres años precedentes darán lugar a un pasivo financiero, hasta tanto no estén disponibles para el rescate de aportaciones de los socios. Por ende, la entidad tendrá un pasivo financiero igual al importe recibido por las aportaciones emitidas, durante los tres años anteriores, neto de los rescates realizados durante ese mismo periodo.

Ejemplo 7

Datos

- A18 La entidad es una cooperativa de crédito. Las leyes locales que regulan la actividad de las cooperativas de crédito establecen que, como mínimo, el 50 por ciento de los “pasivos en circulación” (un término definido en los reglamentos que incluye las cuentas de aportaciones de socios) totales de la entidad, tienen que estar integrados por capital desembolsado por los socios. El efecto de esta normativa es que, en el caso de que la totalidad de los pasivos en circulación de la cooperativa fueran aportaciones de los socios, sería posible rescatar todas las aportaciones. A 31 de diciembre de 20X1, la entidad tiene unos pasivos emitidos totales de 200.000 u.m., de los cuales, 125.000 u.m. representan aportaciones de socios. Las condiciones de las mismas permiten a los tenedores solicitar en cualquier momento su rescate, y los estatutos de la entidad no limitan su capacidad de hacerlo.

Clasificación

- A19 En este ejemplo, las aportaciones de los socios se clasificarán como pasivos financieros. La prohibición de rescate es similar a las restricciones descritas en los párrafos 19 y GA25 de la NIC 32. La restricción es una limitación condicional sobre la capacidad de la entidad para cancelar el importe vencido de un pasivo financiero, es decir, impide el pago del pasivo sólo si se cumplen determinadas condiciones. En concreto, a la entidad se le podría requerir el rescate del importe total de las aportaciones de sus socios (125.000 u.m.)

siempre que se hubiesen cancelado todos los demás pasivos (75.000 u.m.) que tuviere. En consecuencia, la prohibición de rescate no impide a la entidad incurrir en un pasivo financiero por el rescate de más de un número establecido de aportaciones de socios o de capital desembolsado. Permite a la entidad, únicamente, diferir el rescate hasta que se cumpla una condición, esto es, el reembolso de todos los demás pasivos. Las aportaciones de los socios en este ejemplo no están sujetas a una prohibición incondicional de rescatar, y por tanto se clasificarán como pasivo financiero.

Interpretación CINIIF 4

Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento

Referencias

- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Antecedentes

- 1 Una entidad podrá realizar un acuerdo, que comprenda una transacción o una serie de transacciones relacionadas que no tenga la forma legal de un arrendamiento pero que implique el derecho de uso de un activo (por ejemplo un elemento de propiedades, planta y equipo), a cambio de un pago o una serie de pagos. Ejemplos de acuerdos en los que una entidad (el proveedor) puede traspasar el derecho de uso de un activo a otra entidad (el comprador), a menudo juntamente con otros servicios relacionados, serían los siguientes:
 - Acuerdos de subcontratación (por ejemplo, la subcontratación de las funciones de procesamiento de datos de una entidad).
 - Acuerdos de la industria de telecomunicación, por los cuales un proveedor de capacidad de red realiza contratos para suministrar a los compradores derechos sobre esa capacidad.
 - Acuerdos del tipo “tomar o pagar” y otros contratos similares en los cuales los compradores deben efectuar pagos específicos con independencia de si efectivamente adquieren o no, los productos o servicios contratados (por ejemplo, un acuerdo del tipo “tomar o pagar” para adquirir en esencia toda la producción de un proveedor de generación de energía).
- 2 Esta Interpretación proporciona guías para determinar si los acuerdos descritos son, o contienen, arrendamientos que deberían contabilizarse de acuerdo con la NIC 17. No proporciona guías para determinar cómo debería clasificarse un arrendamiento según esa Norma.
- 3 En algunos acuerdos, el activo subyacente objeto de arrendamiento es una parte de otro activo mayor. Esta Interpretación no se ocupa de cómo determinar cuándo una parte de dicho activo mayor es, por sí misma, el activo subyacente a los efectos de aplicar la NIC 17. No obstante, los acuerdos en los cuales el activo subyacente podría representar una partida contable separada en la NIC 16 o en la NIC 38, caen dentro del alcance de esta Interpretación.

Alcance

- 4 Esta Interpretación no se aplica a acuerdos que:
- (a) son, o contienen, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17; o
 - (b) son acuerdos de concesión servicios de entidades públicas con operadores privados dentro del alcance de la CINIIF 12.

Problemas

- 5 Los problemas abordados en esta Interpretación son:
- (a) cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, tal como se define en la NIC 17;
 - (b) cuándo debería hacerse la evaluación o reconsiderar la hecha en otro momento sobre si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento; y
 - (c) en el caso de que un acuerdo sea, o contenga, un arrendamiento, cómo deberían separarse los pagos por el arrendamiento de los pagos derivados de cualesquiera otros elementos contenidos en el acuerdo.

Acuerdo

Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento

- 6 La determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento deberá basarse en la esencia económica del acuerdo, lo que requiere que se evalúe si:
- (a) el cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo o activos específico (el activo); y
 - (b) el acuerdo traspasa el derecho de uso del activo.

El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo específico

- 7 Aunque un activo específico pueda estar explícitamente identificado en un acuerdo, no será el objeto del arrendamiento si el cumplimiento del acuerdo es independiente del uso de ese activo. Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tuviese el derecho y la capacidad de suministrarlos utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del acuerdo sería independiente del activo especificado y por tanto no contendría un arrendamiento. Una obligación de garantía que permita o requiera la sustitución de un activo igual o similar, cuando el activo especificado no funcione adecuadamente, no impide su tratamiento como arrendamiento. Asimismo, una cláusula contractual (contingente o de otro tipo) que permita o requiera que el proveedor sustituya otros activos por cualquier razón a partir de una fecha especificada, no impide su tratamiento como arrendamiento antes de la fecha de sustitución.
- 8 Un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y el cumplimiento de ésta,

utilizando activos alternativos, no resulta factible o posible, desde el punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos.

El acuerdo traspasa el derecho de uso del activo

- 9 Un acuerdo traspasa el derecho de uso del activo si transfiere al comprador (arrendatario) el derecho a controlar el uso del activo subyacente. Esto ocurre cuando se cumple alguna de las siguientes condiciones:
- (a) El comprador tiene la capacidad o el derecho de operar el activo, o dirigir a otros para que lo operen en la forma que determine, al mismo tiempo que obtiene o controla un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros beneficios provenientes del activo.
 - (b) El comprador tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo subyacente, al mismo tiempo que obtiene o controla un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros beneficios provenientes del activo.
 - (c) Los hechos y circunstancias indican que es remota la probabilidad de que una o más partes, distintas del comprador, obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros beneficios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el comprador pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es igual al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

Evaluación o reconsideración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento

- 10 La evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento deberá efectuarse al inicio del acuerdo, es decir, en la primera de las dos fechas siguientes: la del acuerdo o la del compromiso entre las partes sobre los términos fundamentales del acuerdo, considerando todos los hechos y circunstancias. La reconsideración de si el acuerdo contiene un arrendamiento, tras el inicio del mismo, se hará sólo si se cumple una de las siguientes condiciones:
- (a) Se ha producido un cambio en los términos contractuales, a menos que dicho cambio corresponda solamente a la renovación o prórroga del acuerdo.
 - (b) Se ha ejercido la opción de renovación o las partes han acordado una prórroga del acuerdo, a menos que los términos de la renovación o prórroga hubieran sido incluidos inicialmente en las condiciones del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 4 de la NIC 17. Una renovación o prórroga del acuerdo que no incluya modificación alguna de los términos del acuerdo original, ya se produzca antes o al vencimiento de éste, se evaluará, de acuerdo con los párrafos 6 a 9, sólo en lo que concierne al periodo de renovación o prórroga.
 - (c) Ha habido un cambio en la decisión de que el cumplimiento es, o no es, dependiente de un activo específico.
 - (d) Se ha producido un cambio sustancial en el activo, por ejemplo un cambio físico sustancial en las propiedades, planta y equipo.
- 11 La reconsideración de la evaluación anterior de un acuerdo se basará en los hechos y circunstancias en la fecha de la reconsideración, incluyendo el plazo restante del acuerdo. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, el importe estimado de productos a

entregar al comprador o a otros compradores potenciales) no desencadenarán necesariamente una reconsideración. Si un acuerdo es reconsiderado y se determina que contiene un arrendamiento (o que no lo contiene), la contabilización como arrendamiento deberá aplicarse (o dejar de aplicarse):

- (a) en los casos (a), (c) o (d) del párrafo 10, desde el momento en que ocurra el cambio en las circunstancias que den lugar a una reconsideración;
- (b) en el caso (b) del párrafo 10, desde el inicio del periodo de renovación o prórroga.

Separación de los pagos específicos del arrendamiento, de otros pagos

- 12 Si el acuerdo contiene un arrendamiento, las partes aplicarán los requerimientos de la NIC 17 al elemento de arrendamiento del acuerdo, a menos que esté exento de dichos requerimientos de acuerdo con el párrafo 2 de la NIC 17. Por consiguiente, si el acuerdo contiene un arrendamiento, será clasificado como arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 19 de la NIC 17. Los demás elementos del acuerdo, que estén fuera del alcance de la NIC 17, se contabilizarán de acuerdo con otras Normas.
- 13 A efectos de aplicar los requerimientos de la NIC 17, los pagos y demás contraprestaciones requeridas por el acuerdo se separarán, al inicio del mismo o tras haber hecho la correspondiente reconsideración, entre los derivados del arrendamiento y los derivados de los otros elementos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Los pagos mínimos por el arrendamiento, definidos en el párrafo 4 de la NIC 17, incluyen sólo los pagos derivados del arrendamiento (es decir, el derecho de uso del activo) y excluyen los pagos por los otros elementos del acuerdo (por ejemplo, por servicios y el costo de los insumos de producción).
- 14 En algunos casos, la separación de los pagos por el arrendamiento de los pagos por los otros elementos del acuerdo obligará al comprador a la utilización de alguna técnica de estimación. Por ejemplo, un comprador podría estimar los pagos del arrendamiento por referencia a un acuerdo de arrendamiento de activos comparables que no contenga elementos adicionales, o estimando los pagos por los otros elementos del acuerdo por referencia a acuerdos comparables y deduciendo luego tales pagos de los pagos totales del acuerdo.
- 15 Si el comprador concluyera que es impracticable separar con fiabilidad los pagos:
 - (a) Si se trata de un arrendamiento financiero, reconocerá un activo y un pasivo por un mismo importe, igual al valor razonable¹ del activo subyacente identificado en los párrafos 7 y 8 como objeto del arrendamiento. Posteriormente, el pasivo se reducirá por los pagos efectuados, reconociendo la carga financiera imputada a dicho pasivo mediante la utilización de la tasa de interés incremental del endeudamiento del comprador.²
 - (b) Si se trata de un arrendamiento operativo, tratará todos los pagos derivados del acuerdo como pagos por arrendamiento a fin de cumplir con los requisitos de información de la NIC 17, pero

¹ La NIC 17 utiliza el término "valor razonable" de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición de valor razonable de la NIIF 13. Por ello, al aplicar la NIC 17 una entidad medirá el valor razonable de acuerdo con esta NIC 17 y no de acuerdo con la NIIF 13.

² Es decir, la tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario, definido en el párrafo 4 de la NIC 17.

- (i) revelará tales pagos separadamente de los pagos mínimos de arrendamiento procedentes de otros acuerdos que no incluyan pagos por elementos no arrendados, y
- (ii) declarará que los pagos revelados también incluyen pagos por elementos no arrendados dentro del acuerdo.

Fecha de vigencia

- 16 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2006, revelará este hecho.
- 16A Una entidad aplicará la modificación en el párrafo 4(b) para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Si una entidad aplica la CINIIF 12 a un periodo anterior, esta modificación debe aplicarse para dicho periodo anterior.

Transición

- 17 La NIC 8 especifica cómo una entidad aplicará un cambio en una política contable que resulte de la aplicación inicial de una Interpretación. No se requiere cumplir con tales requerimientos cuando se aplique por primera vez esta Interpretación. Si una entidad aplica esta exención, aplicará los párrafos 6 a 9 de esta Interpretación a los acuerdos existentes al inicio del periodo más antiguo para el que presente información comparativa de acuerdo con las NIIF, considerando los hechos y circunstancias existentes al principio de ese periodo.

Interpretación CINIIF 5

Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 28 *Participaciones en Asociadas y Negocios Conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010).
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*
- SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico* (revisada en 2004)

Antecedentes

- 1 La finalidad de la constitución de fondos para retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental, que en lo sucesivo se denominarán “fondos para retiro del servicio” o “fondos”, consiste en segregar activos para financiar algunos o todos los costos de retiro del servicio de una fábrica (por ejemplo una planta nuclear) o de algún equipo (como un automóvil), o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental (como la depuración de aguas o la restauración del terreno de una mina), actividades que se denominan genéricamente de “retiro del servicio”.
- 2 Las aportaciones a estos fondos pueden ser voluntarias o requeridas por reglamentos o leyes. Los fondos pueden tener alguna de las siguientes estructuras:
 - (a) Fondos establecidos por un único contribuyente, para cubrir sus propias obligaciones por retiro del servicio, ya sea para un emplazamiento particular, o para varios emplazamientos dispersos geográficamente.
 - (b) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes, con el fin de constituir fondos para cubrir sus obligaciones por retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde los contribuyentes tienen derecho al reembolso de gastos de retiro del servicio hasta el límite de sus contribuciones más los rendimientos de las mismas, menos su participación en los costos de administración del fondo. Los contribuyentes pueden tener la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro contribuyente.
 - (c) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de constituir fondos para sus obligaciones de retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde el nivel de aportación requerido al contribuyente está basado en su nivel de actividad corriente, y la prestación obtenida por el contribuyente está basada en su actividad pasada. En estos casos, podría existir un desajuste entre el montante de la aportación efectuada por el contribuyente (basada en su actividad corriente) y el valor realizable a obtener del fondo (basado en la actividad pasada).
- 3 Fondos como los descritos tienen generalmente las siguientes características:
 - (a) El fondo es administrado separadamente por gestores independientes.

- (b) Las entidades (contribuyentes) efectúan aportaciones al fondo, que se invierten en una gama de activos, que puede comprender tanto instrumentos de deuda como de patrimonio, que están disponibles para ayudar a pagar los costos de retiro del servicio de los contribuyentes. Los gestores determinan cómo se invierten las aportaciones, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen el fondo, así como las contenidas en cualquier legislación o regulación aplicable.
- (c) Los contribuyentes conservan la obligación de pagar los costos de retiro del servicio. Sin embargo, los contribuyentes pueden obtener del fondo reembolsos por el menor valor de: los costos de retiro del servicio en los que hayan incurrido y su participación en los activos del fondo.
- (d) Los contribuyentes pueden tener acceso restringido, o no tener acceso, a cualquier superávit de activos del fondo sobre los que se hayan calificado como costos de retiro del servicio.

Alcance

- 4 Esta Interpretación se aplica a la contabilización, en los estados financieros del contribuyente, de las participaciones surgidas de fondos para retiro del servicio que contengan las dos características siguientes:
 - (a) los activos son administrados de forma separada (ya sea por estar mantenidos en una entidad diferente o como activos segregados dentro de otra entidad); y
 - (b) está restringido el derecho del contribuyente a acceder a los activos.
- 5 Una participación residual en un fondo más allá del simple derecho al reembolso, tal como un derecho contractual al reparto del remanente, una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o sobre la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIIF 9, y, por tanto, está fuera del alcance de esta Interpretación.

Problemas

- 6 Los problemas abordados en esta Interpretación son:
 - (a) ¿cómo contabilizaría un contribuyente su participación en un fondo?
 - (b) cuando un contribuyente tiene la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de otro contribuyente, ¿cómo se contabilizaría esa obligación?

Acuerdo

Contabilización de la participación en un fondo

- 7 El contribuyente reconocerá su obligación a pagar los costos de retiro del servicio como un pasivo y reconocerá su participación en el fondo de forma separada, a menos que el contribuyente no fuera responsable de pagar los costos de retiro del servicio incluso en el caso de que el fondo no hiciese frente a los pagos.

- 8 El contribuyente determinará si tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo por referencia a las NIIF 10, NIIF 11 y NIC 28. Si así fuera, el contribuyente contabilizará su participación en el fondo según establecen las citadas Normas.
- 9 Si el contribuyente no tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre el fondo, reconocerá el derecho a recibir los pagos del fondo como un reembolso, tal como dispone la NIC 37. Este reembolso se medirá por el menor de:
- (a) el importe de la obligación de retiro del servicio reconocida; y
 - (b) la participación del contribuyente en el valor razonable de los activos netos del fondo atribuibles a los contribuyentes.

Los cambios del importe en libros del derecho a recibir reembolsos, distintos de las aportaciones y los pagos del fondo, se reconocerán en el resultado del periodo en el que tengan lugar dichos cambios.

Contabilización de las obligaciones de efectuar aportaciones adicionales

- 10 Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de algún otro contribuyente o si se redujese el valor de las inversiones del fondo, hasta el punto de ser insuficientes para cumplir con sus compromisos de reembolso, esta obligación será un pasivo contingente dentro del alcance de la NIC 37. El contribuyente reconocerá un pasivo sólo si fuera probable que tuviera que efectuar aportaciones adicionales.

Información a revelar

- 11 El contribuyente revelará la naturaleza de su participación en el fondo así como toda restricción al acceso a los activos en el fondo.
- 12 Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar aportaciones potenciales adicionales, que no estén reconocidas como pasivos (véase párrafo 10), deberá revelar la información requerida por el párrafo 86 de la NIC 37.
- 13 Cuando el contribuyente contabilice su participación en el fondo de acuerdo con el párrafo 9, deberá revelar las informaciones requeridas por el apartado (c) del párrafo 85 de la NIC 37.

Fecha de vigencia

- 14 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase esta Interpretación en un ejercicio que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2006, revelará este hecho.
- 14A La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.
- 14B La NIIF 10 y la NIIF 11, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 8 y 9. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

Transición

- 15 Los cambios en las políticas contables serán contabilizados de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

Interpretación CINIIF 7
Aplicación del Procedimiento de Reexpresión
según la NIC 29
Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Referencias

- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*
- NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

Antecedentes

- 1 Esta Interpretación suministra guías acerca de la aplicación de los requerimientos de la NIC 29 en un período sobre el que se informa en el que una entidad identifique¹ la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, cuando dicha economía no hubiese sido hiperinflacionaria en un período anterior, y por lo tanto, reexpresa sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29.

Problemas

- 2 Los problemas tratados en esta Interpretación son:
 - (a) ¿cómo se interpreta el requerimiento que figura en el párrafo 8 de la NIC 29 “...se establecerán en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa” cuando la entidad aplique esta Norma?
 - (b) ¿cómo debería una entidad contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus estados financieros reexpresados?

Acuerdo

- 3 En el período en el que una entidad identifique la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, sin que haya sido hiperinflacionaria en el período anterior, la entidad aplicará los requerimientos de la NIC 29 como si la economía hubiese sido siempre hiperinflacionaria. Por lo tanto, en relación con las partidas no monetarias medidas al costo histórico, el estado de situación financiera de apertura de la entidad al principio del período más antiguo presentado en los estados financieros se reexpresará de forma que refleje el efecto de la inflación desde la fecha en que los activos fueron adquiridos y los pasivos fueron incurridos o asumidos, hasta el final del período sobre el que se informa. Para las partidas no monetarias registradas en el estado de situación financiera de apertura por sus importes corrientes en fechas que sean distintas de la de adquisición o asunción, la reexpresión reflejará el efecto de la inflación desde las fechas en que esos importes en libros fueron determinados, hasta el final del período sobre el que se informa.
- 4 Al final del periodo sobre el que se informa, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 12. No obstante, los importes por impuestos

¹ La identificación de hiperinflación se base en la valoración de la entidad de los criterios del párrafo 3 de la NIC 29.

diferidos que figuren en el estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, se determinarán de la siguiente manera:

- (a) la entidad volverá a medir las partidas por impuestos diferidos según la NIC 12 después de que haya reexpresado los importes nominales en libros de sus partidas no monetarias en la fecha del estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida en esa fecha.
- (b) las partidas por impuestos diferidos medidas de nuevo de conformidad con el apartado (a) anterior, se reexpresarán por la variación en la unidad de medida, desde la fecha del estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, hasta el final del periodo sobre el que se informa.

La entidad aplicará el procedimiento que figura en los apartados (a) y (b) anteriores en la reexpresión de las partidas por impuestos diferidos en el estado de situación financiera de apertura de cualquier período comparativo presentado en los estados financieros reexpresados para el período sobre el que se informa, al que le sea de aplicación la NIC 29.

- 5 Después de que una entidad haya reexpresado sus estados financieros, todas las cifras comparativas que figuren en esos estados para períodos posteriores, incluyendo las partidas por impuestos diferidos, se reexpresarán aplicando la variación en la unidad de medida para esos períodos posteriores, únicamente a los estados financieros reexpresados en el período anterior.

Fecha de vigencia

- 6 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de marzo de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación para un período que comenzase antes del 1 de marzo de 2006, revelará ese hecho.

Interpretación CINIIF 10

Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010).

Antecedentes

- 1 Se requiere que una entidad evalúe el deterioro de valor de la plusvalía al final de cada periodo sobre el que se informa y, si fuera preciso, reconozca una pérdida por deterioro de valor en esa fecha de acuerdo con la NIC 36. Sin embargo, al final de un periodo posterior sobre el que se informa, las condiciones pueden haber cambiado de tal manera que la pérdida por deterioro del valor se podría haberse reducido o evitado si dicha evaluación se hubiese realizado únicamente en esa fecha. Esta Interpretación proporciona guías sobre si tales pérdidas por deterioro del valor deben revertirse en algún momento.
- 2 Esta Interpretación aborda la interacción entre los requerimientos de la NIC 34 y el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía conforme a la NIC 36, así como el efecto de dicha interacción en los estados financieros intermedios y anuales posteriores.

Problema

- 3 El párrafo 28 de la NIC 34 requiere que una entidad aplique en sus estados financieros intermedios las mismas políticas contables que en sus estados financieros anuales. También señala que “la frecuencia con que la entidad presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la medición de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las mediciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde principio del periodo anual hasta la fecha final del periodo intermedio”.
- 4 El párrafo 124 de la NIC 36 establece que “Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no revertirá en los periodos posteriores”.
- 5–6 [Eliminado]
- 7 Esta Interpretación trata la siguiente cuestión:

¿Debería una entidad revertir las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía reconocidas en un periodo intermedio cuando, en el caso de que una evaluación del deterioro del valor se hubiese realizado en un periodo posterior sobre el que se informa, no se habría reconocido ninguna pérdida o ésta habría sido por una cantidad inferior?

Acuerdo

- 8 Una entidad no deberá revertir una pérdida por deterioro del valor de la plusvalía reconocida en un periodo intermedio anterior.
- 9 Una entidad no deberá extender este acuerdo, por analogía, a otros ámbitos de conflicto potencial entre la NIC 34 y otras normas.

Fecha de vigencia y transición

- 10 Una entidad aplicará esta Interpretación, en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de noviembre de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 noviembre de 2006, revelará este hecho. Una entidad aplicará esta Interpretación a la plusvalía de forma prospectiva a partir de la fecha en que haya aplicado por primera vez la NIC 36; y a las inversiones en instrumentos de patrimonio o en activos financieros contabilizados al costo, de forma prospectiva a partir de la fecha en que haya aplicado por primera vez los criterios de medición de la NIC 39.
- 11 [Eliminado]
- 12 La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó los párrafos 1, 2, 7 y 8 y eliminó los párrafos 5, 6 y 11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.

Interpretación CINIIF 12

Acuerdos de Concesión de Servicios

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*¹
- NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010).
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 11 *Contratos de Construcción*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 17 *Arrendamientos*
- NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles*
- CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*
- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*²

Antecedentes

- 1 En muchos países, las infraestructuras de servicio público—como carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y de telecomunicaciones—han sido tradicionalmente construidas, operadas y mantenidas por el sector público y financiadas mediante asignaciones del presupuesto público.
- 2 En algunos países, los gobiernos han introducido acuerdos de servicio contractuales para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la operación y el mantenimiento de dichas infraestructuras. La infraestructura en cuestión puede existir previamente, o puede tenerse que construir durante el periodo del acuerdo de servicios. Un

¹ En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

² El título de la SIC-29, anteriormente *Información a Revelar—Acuerdos de Concesión de Servicios* fue modificado por la CINIIF 12.

acuerdo que esté dentro del alcance de esta Interpretación involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad) y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado. El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo. Éste se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas. Tal acuerdo a menudo se describe como un acuerdo de concesión del tipo “construir-operar-transferir”, o bien de “rehabilitar-operar-transferir”, o bien como un acuerdo de concesión de un “servicio público a un operador privado”.

- 3 Una característica de estos acuerdos de servicios es la naturaleza de servicio público de la obligación asumida por el operador. Existen políticas públicas que hacen referencia a los servicios relacionados con la infraestructura que se proporcionan al público, independientemente de quién sea la parte que opera el servicio. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad del sector público. Otras características comunes son:
 - (a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, incluyendo a los organismos gubernamentales, o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio.
 - (b) el operador es responsable al menos de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.
 - (c) el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo de acuerdo del servicio.
 - (d) el operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cuál haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.

Alcance

- 4 Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado.
- 5 Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:
 - (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
 - (b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.
- 6 La infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5(a). Los párrafos GA1 a GA8 proporcionan guías para determinar si los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado están dentro del alcance de esta Interpretación y, en tal caso, en qué medida lo están.

- 7 Esta Interpretación se aplica tanto a:
 - (a) las infraestructuras que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios; y
 - (b) las infraestructuras ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios previstos en la concesión, por acuerdo de la entidad concedente.
- 8 Esta Interpretación no especifica la forma de contabilizar las infraestructuras que hubiera reconocido y mantuviera como propiedades, planta y equipo el operador antes del comienzo del acuerdo de servicio. A tales infraestructuras se aplican los requerimientos de baja en cuentas de las NIIF (establecidos en la NIC 16).
- 9 Esta Interpretación no aborda la contabilización a llevar a cabo por las entidades concedentes.

Problemas

- 10 Esta Interpretación establece principios generales de reconocimiento y medición de las obligaciones y derechos relacionados en los acuerdos de concesión de servicios. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre los acuerdos de concesión de servicios están en la SIC-29. Los problemas abordados en esta Interpretación son:
 - (a) tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura;
 - (b) reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo;
 - (c) servicios de construcción o mejora;
 - (d) servicios de operación;
 - (e) costos por préstamos;
 - (f) tratamiento contable posterior de los activos financieros y los activos intangibles; y
 - (g) elementos proporcionados al operador por la concedente.

Acuerdo

Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura

- 11 Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.

Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo

- 12 Según los términos de los acuerdos que constituyen el alcance de la Interpretación, el operador actúa como un suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o mejora) utilizada para proporcionar un

servicio público y la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo específico.

- 13 El operador debe reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con las NIC 11 y 18. Si el operador presta más de un servicio (es decir, servicios de construcción o mejora y servicios de operación) bajo un mismo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por recibir debe ser distribuida tomando como referencia los valores razonables relativos de los servicios prestados, cuando los importes sean identificables por separado. La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23 a 26.

Servicios de construcción o de mejora

- 14 El operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIC 11.

Contraprestación dada por la concedente al operador

- 15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:
 - (a) un activo financiero, o
 - (b) un activo intangible.
- 16 El operador reconocerá un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es exigible por estatutos. El operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo cuando la concedente garantiza el pago al operador de (a) importes especificados o determinables o (b) el déficit, si lo hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables, incluso cuando el pago esté condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.
- 17 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.
- 18 Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.
- 19 La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente.

Servicios de operación

- 20 El operador contabilizará los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de operación de acuerdo con la NIC 18.

Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio

- 21 El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para (a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para (b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora (véase el párrafo 14), estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

Costos por préstamos incurridos por el operador

- 22 De acuerdo con la NIC 23, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como un gasto en el periodo en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción del acuerdo según esta Norma.

Activo financiero

- 23 Las NIC 32 y las NIIF 7 y 9 se aplican al activo financiero reconocido según los párrafos 16 y 18.
- 24 El importe debido por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella se contabilizará de acuerdo con la NIIF 9 como:
- (a) al costo amortizado; o
 - (b) medido al valor razonable con cambios en resultados
- 25 Cuando el importe debido por la concedente se contabiliza al costo amortizado, la NIIF 9 requiere que el interés calculado utilizando el método del interés efectivo, se reconozca en el resultado del periodo.

Activo intangible

- 26 La NIC 38 se aplica al activo intangible reconocido según los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la medición de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o bien a cambio de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

Elementos proporcionados al operador por la concedente

- 27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio, no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente por los servicios, no son subvenciones del gobierno según se las define en la NIC 20. Se reconocen como activos del operador, medidos al valor razonable en el reconocimiento inicial. El operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.

Fecha de vigencia

- 28 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2008, revelará este hecho.
- 28A [Eliminado]
- 28B La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó el párrafo 23 a 25 y eliminó el párrafo 28A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.

Transición

- 29 Conforme al párrafo 30, los cambios en las políticas contables se contabilizan de acuerdo con la NIC 8, es decir, retroactivamente.
- 30 Si, para algún acuerdo de servicios particular, la aplicación retroactiva de esta Interpretación al comienzo del período más antiguo presentado por parte de un operador resulta impracticable, éste deberá:
- (a) reconocer los activos financieros y activos intangibles que existieran al principio del periodo más antiguo presentado;
 - (b) utilizar los importes en libros previos de esos activos financieros e intangibles (sin embargo, previamente clasificados) como sus importes en libros en esa fecha; y
 - (c) comprobar el deterioro de valor de los activos financieros e intangibles en esa fecha, a menos que no sea practicable, en cuyo caso deberá comprobarse el deterioro de valor de los importes al principio del periodo corriente.

Apéndice A

Guía de Aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Interpretación.

Alcance (párrafo 5)

- GA1 El párrafo 5 de esta Interpretación especifica que la infraestructura está dentro del alcance de la Interpretación cuando concurren las siguientes condiciones:
- (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
 - (b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.
- GA2 El control o regulación a que se refiere la condición (a) podría ejercerse mediante contrato o de otra manera (por ejemplo a través de un regulador), e incluye los casos en que la concedente compra toda la producción, así como aquéllos en las que la producción es comprada total o parcialmente por otros usuarios. Al aplicar esta condición, la concedente y cualesquiera partes relacionadas con ella deberán considerarse de forma conjunta. Si la concedente es una entidad del sector público, a los efectos de esta Interpretación deberá considerarse al sector público en su conjunto, junto con cualquier otro regulador que actúe en interés público, como vinculado con la concedente.
- GA3 Para el propósito de la condición (a), no es necesario que la concedente tenga el control completo del precio: es suficiente que éste sea regulado por la concedente, contrato o regulador, por ejemplo a través de un mecanismo que lo limite. No obstante, la condición deberá aplicarse a la esencia del acuerdo. Deberán ignorarse las características no sustantivas, tales como un límite que se aplicará sólo en circunstancias remotas. Por el contrario, si por ejemplo, un contrato pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier ganancia en exceso se devuelve a la concedente, el retorno del operador está limitado y se cumple el elemento de precio de la prueba de control.
- GA4 Para los propósitos de la condición (b) el control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura, y debe conceder a la concedente un derecho de uso continuado a lo largo del periodo del acuerdo. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al final del periodo del acuerdo.
- GA5 El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene el grado de control descrito en el párrafo 5(a), así como cualquier participación residual en la infraestructura, el operador sólo está gestionando la infraestructura en nombre de la concedente—aún cuando, en muchos casos, pueda tener amplia discreción gerencial.
- GA6 Las condiciones (a) y (b), de forma conjunta, identifican cuándo la infraestructura, incluyendo cualquier sustitución requerida (véase el párrafo 21), está controlada por la concedente durante la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que sustituir un elemento de infraestructura durante el periodo del acuerdo (sea, la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el elemento de infraestructura deberá

considerarse en su conjunto. Por tanto, la condición (b) se cumple para la totalidad de la infraestructura, incluyendo la parte que es sustituida, siempre que la concedente controle cualquier participación residual significativa en la sustitución final de esa parte.

GA7 A veces, la utilización de la infraestructura está en parte regulada de la manera descrita en el párrafo 5(a) y en parte no regulada. Sin embargo, estos acuerdos toman varias formas:

- (a) Cualquier infraestructura que se pueda separar físicamente, que sea susceptible de ser operada de forma independiente, y que cumpla la definición de unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36, deberá analizarse de forma separada cuando se utiliza enteramente para fines no regulados. Esto podría aplicar, por ejemplo, a un ala privada de un hospital, cuando la concedente utiliza el resto del hospital para tratar pacientes públicos.
- (b) Cuando las actividades puramente complementarias (como una tienda en un hospital) no están reguladas, la comprobación del control deberá aplicarse como si esos servicios no existiesen, porque en los casos en los que la concedente controla los servicios de la forma descrita en el párrafo 5, la existencia de actividades complementarias no limita el control de la concedente sobre la infraestructura.

GA8 El operador puede tener un derecho a utilizar la infraestructura separable descrita en el párrafo GA7(a) o las instalaciones utilizadas para proporcionar los servicios complementarios no regulados descritos en el párrafo GA7(b). En otros casos, puede existir, en sustancia, un arrendamiento de la concedente al operador; en cuyo caso deberá contabilizárselo de acuerdo con la NIC 17.

Interpretación CINIIF 13

Programas de Fidelización de Clientes

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Antecedentes

- 1 Las entidades utilizan los programas de fidelización de clientes para proporcionarles incentivos para comprar sus bienes y servicios. Si un cliente compra bienes y servicios, la entidad le concede créditos-premio (a menudo denominados “puntos”). El cliente puede canjear los créditos-premio mediante adjudicaciones tales como bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos.
- 2 Los programas operan según una variedad de formas. Se puede exigir a los clientes que acumulen un número o valor mínimo especificado de créditos-premio antes de que pueda canjearlos. Los créditos-premio pueden estar vinculados a compras individuales o grupos de compras o a la continuidad del cliente durante un periodo especificado. La entidad puede gestionar el programa de fidelización de clientes por sí misma o participar en un programa gestionado por terceros. Los premios ofrecidos pueden incluir bienes o servicios suministrados por la propia entidad, así como derechos a reclamar bienes o servicios a terceros.

Alcance

- 3 Esta interpretación se aplica a créditos-premio por fidelización de clientes que:
 - (a) una entidad conceda a sus clientes como parte de una transacción de venta, es decir, una venta de bienes, prestación de servicios o uso por parte de un cliente de activos de la entidad, y que y
 - (b) sujetos al cumplimiento de cualquier condición adicional estipulada como requisito, los clientes puedan canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos.

La Interpretación aborda la contabilización por la entidad que concede créditos-premio a sus clientes.

Problemas

- 4 Los problemas abordados en esta Interpretación son:
 - (a) si la obligación que la entidad tiene de proporcionar en el futuro bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos (los “premios”) debe reconocerse y medirse:

- (i) asignando parte de la contraprestación recibida o por recibir, derivada de transacciones de venta, a los créditos-premio y diferir el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias (aplicando el párrafo 13 de la NIC 18); o
- (ii) previendo la estimación de los costos futuros de suministrar los premios (aplicando el párrafo 19 de la NIC 18); y
- (b) si la contraprestación se asigna a los créditos-premio:
 - (i) cuánto debe asignarse entre los mismos;
 - (ii) cuándo debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias; y
 - (iii) si un tercero suministra los premios, cómo debe medirse el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdo

- 5 Una entidad aplicará el párrafo 13 de la NIC 18 y contabilizará los créditos-premio por separado como un componente identificable de las transacciones de venta en las que éstos se concedan (la “venta inicial”). El valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir con respecto a la venta inicial deberá distribuirse entre los créditos-premio y los otros componentes de la venta.
- 6 La contraprestación asignada a los créditos-premio se medirá con referencia a su valor razonable.
- 7 Si la entidad suministra los premios ella misma, reconocerá la contraprestación asignada a los créditos-premio como ingreso de actividades ordinarias cuando éstos sean canjeados y cumpla con su obligación de suministrar los premios. El importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos deberá basarse en el número de créditos-premio que se hayan canjeado a cambio de los premios, tomados en relación con el número total de rescates esperados.
- 8 Si es un tercero quien suministra los premios, la entidad evaluará si recibe la contraprestación asignada a los créditos-premio en su propio nombre (es decir como el principal en la transacción) o en nombre del tercero (es decir como un agente que obra por cuenta del tercero).
 - (a) Si la entidad recoge la contraprestación en nombre del tercero:
 - (i) medirá su ingreso de actividades ordinarias como el importe neto retenido a su favor, es decir la diferencia entre la contraprestación asignada a los créditos-premio y el importe por pagar al tercero por el suministro de los premios; y
 - (ii) reconocerá este importe neto como ingreso de actividades ordinarias cuando el tercero pase a estar obligado a suministrar el premio y tenga derecho a recibir la contraprestación por hacerlo. Estos hechos pueden tener lugar tan pronto como se concedan los créditos-premio. De forma alternativa, si el cliente puede elegir entre reclamar los premios a la entidad o al tercero, estos hechos pueden tener lugar solo cuando el cliente elija reclamar los premios a este último.
 - (b) Si la entidad recoge la contraprestación en su propio nombre, medirá su ingreso de actividades ordinarias como la contraprestación bruta distribuida entre los créditos-

premio y lo reconocerá cuando cumpla con sus obligaciones con respecto a dichos premios.

- 9 Si en cualquier momento los costos necesarios para cumplir con las obligaciones de suministrar los premios se espera que excedan la contraprestación recibida y pendiente de recibir por este concepto (es decir la contraprestación asignada a los créditos-premio en el momento de la venta inicial que no se ha reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias más cualquier contraprestación adicional por recibir cuando el cliente canjee los créditos-premio), la entidad tiene un contrato oneroso. Se reconocerá un pasivo por el exceso de acuerdo con la NIC 37. La necesidad de reconocer este pasivo podría surgir si los costos esperados por suministrar el premio se incrementan, por ejemplo si la entidad revisa sus expectativas sobre el número de créditos-premio que se canjearán.

Fecha de vigencia y transición

- 10 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2008. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de julio de 2008, revelará ese hecho.
- 10A El párrafo GA2 fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 10B La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 6 y GA1 a GA3. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 11 Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.

Apéndice

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Interpretación.

Medición del valor razonable de los créditos-premio

GA1 El párrafo 6 del acuerdo requiere que la contraprestación asignada a los créditos-premio sea medida con referencia a su valor razonable. Si no existe un precio de mercado cotizado para un crédito-premio idéntico, el valor razonable debe medirse utilizando otra técnica de valoración.

GA2 Una entidad puede medir el valor razonable de los créditos-premio por referencia al valor razonable de los premios por los que se podrían canjear. El valor razonable de los créditos-premio tendrá en cuenta, cuando proceda:

- (a) el importe de los descuentos o incentivos que se ofrecerían en cualquier caso a los clientes que no hayan obtenido créditos-premio en la fecha de la venta inicial;
- (b) la proporción de créditos-premio que no se espera que vayan a ser canjeados por los clientes; y
- (c) riesgo de incumplimiento

Si los clientes pueden elegir entre una variedad de premios diferentes, el valor razonable de los créditos-premio reflejará los valores razonables de la variedad de premios disponibles, ponderados en proporción a la frecuencia con que se espere que cada premio sea seleccionado.

GA3 En algunas circunstancias, pueden estar disponibles otras técnicas de valoración. Por ejemplo, si es un tercero el que va a suministrar los premios y la entidad paga a éste por cada crédito-premio que concede, se puede medir el valor razonable de los créditos de premio por referencia al importe que paga al tercero, añadiendo un margen razonable de ganancia. Se requiere utilizar el juicio profesional para seleccionar y aplicar la técnica de valoración que satisfaga los requerimientos del párrafo 6 del acuerdo y sea la más adecuada en función de las circunstancias.

Interpretación CINIIF 14

NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en 2011)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

- 1 El párrafo 64 de la NIC 19 limita la medición de un activo de beneficios definidos neto al menor del superávit en el plan de beneficios definidos y del techo del activo. El párrafo 8 de la NIC 19 define el techo del activo como “el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo”. Han surgido preguntas sobre cuándo deben considerarse disponibles los reembolsos o reducciones en aportaciones futuras, en particular cuando existe el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación.
- 2 En muchos países existe el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación, con el fin de mejorar la seguridad de las promesas de beneficios post-empleo hechas a los miembros de un plan de beneficios a los empleados. Estos requisitos estipulan normalmente un importe o nivel mínimo de aportaciones que deben efectuarse al plan durante un periodo determinado. Por lo tanto, un requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación puede limitar la capacidad de una entidad para reducir aportaciones futuras.
- 3 Además, el límite de la medición de un activo por beneficios definidos puede ocasionar que la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sea onerosa. Normalmente, un requerimiento de efectuar aportaciones a un plan no afectaría a la medición del activo o del pasivo por beneficios definidos. Esto ocurre porque las aportaciones, una vez pagadas, pasarán a ser activos del plan, de modo que el pasivo neto adicional es cero. Sin embargo, la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación puede ocasionar un pasivo si la entidad no va a disponer de las aportaciones requeridas una vez que hayan sido pagadas.
- 3A En noviembre de 2009 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad modificó la CINIIF 14 para eliminar una consecuencia no pretendida que surge del tratamiento de los pagos anticipados de aportaciones futuras en algunas circunstancias cuando existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.

Alcance

- 4 Esta interpretación se aplica a todos los beneficios definidos post-empleo y a otros beneficios definidos a los empleados a largo plazo.

- 5 A efectos de esta Interpretación, se consideran requerimientos de mantener un nivel mínimo de financiación a cualesquiera exigencias de financiar un plan de beneficios definidos post-empleo u otro plan de beneficios definidos a largo plazo.

Problemas

- 6 Los problemas abordados en esta Interpretación son:
- (a) cuándo deben considerarse como disponibles los reembolsos o reducciones en las aportaciones futuras de acuerdo con la definición de techo del activo del párrafo 8 de la NIC 19
 - (b) cómo puede una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación afectar a la disponibilidad de reducciones en las aportaciones futuras.
 - (c) cuándo puede ocasionar un pasivo el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación.

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o reducción en aportaciones futuras

- 7 Una entidad determinará la disponibilidad de un reembolso o de una reducción en las aportaciones futuras de acuerdo con los términos y condiciones del plan y con los requerimientos legales en la jurisdicción del mismo.
- 8 Un beneficio económico en forma de un reembolso o de una reducción en las aportaciones futuras está disponible si la entidad puede realizarla en algún momento durante la vida del plan o cuando se liquiden los pasivos de éste. En particular, podría estar disponible aún cuando no fuera realizable inmediatamente al final del periodo sobre el que se informa.
- 9 El beneficio económico disponible no depende de la manera en que la entidad pretenda utilizar el superávit. Una entidad determinará el beneficio económico máximo que está disponible a partir de los reembolsos, de las reducciones en aportaciones futuras o de una combinación de ambos. Una entidad no reconocerá beneficios económicos a partir de una combinación de reembolsos y de reducciones en aportaciones futuras que esté basada en hipótesis que sean mutuamente excluyentes.
- 10 De acuerdo con la NIC 1, la entidad revelará información sobre los datos clave de la incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa siempre que lleven asociados un riesgo significativo de provocar ajustes significativos al importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera. Esto puede incluir revelaciones acerca de cualquier restricción sobre la realización presente del superávit o sobre el criterio utilizado para determinar el importe del beneficio económico que vaya a surgir.

Beneficio económico disponible en forma de una reducción de la aportación

El derecho a un reembolso

- 11 Para una entidad, un reembolso estará disponible sólo si ella tiene un derecho incondicional sobre el mismo:
- (a) durante la vida del plan, sin suponer que los pasivos del plan deban liquidarse para obtener el reembolso (por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad puede tener el derecho a un reembolso durante la vida del plan independientemente del hecho de que los pasivos de éste se hayan liquidado); o
 - (b) en caso de la liquidación gradual de los pasivos del plan a lo largo del tiempo hasta que todos los miembros hayan abandonado el plan; o
 - (c) en caso de liquidación total de los pasivos del plan en un solo acto (es decir como una liquidación del plan).
- Un derecho incondicional a un reembolso puede existir cualquiera que sea el nivel de financiación de un plan al final del periodo sobre el que se informa.
- 12 Si el derecho de la entidad al reembolso de un superávit depende de que ocurran o no, uno o más hechos futuros inciertos que no están totalmente bajo su control, la entidad no tendrá un derecho incondicional y no reconocerá un activo.

Disponibilidad del beneficio económico

- 13 Una entidad medirá el beneficio económico que vaya a surgir en forma de un reembolso como el importe del superávit al final del periodo sobre el que se informa (que será el valor razonable de los activos del plan menos el valor actual de la obligación por beneficios definidos) que la entidad tiene derecho a recibir en forma de reembolso, menos cualquier costo asociado. Por ejemplo, si un reembolso estuviera sujeto a un impuesto distinto del impuesto sobre las ganancias, una entidad medirá el importe del reembolso neto de impuestos.
- 14 Al medir el importe de un reembolso disponible cuando el plan se liquide [párrafo 11(c)], una entidad incluirá el costo que para el plan tengan la liquidación de sus pasivos del plan y la realización del reembolso. Por ejemplo, una entidad deducirá los honorarios profesionales si estos son pagados por el plan y no por la entidad, y los costos de cualquier prima de seguros que pueda exigirse para garantizar el pago del pasivo en la liquidación.
- 15 Si el importe de un reembolso se determina como el importe total o como una proporción del superávit y no como un importe fijo, una entidad no realizará ajustes derivados del valor del dinero en el tiempo, aunque el reembolso se realice únicamente en una fecha futura.

Beneficio económico disponible en forma de una reducción de la aportación

- 16 Cuando no existe obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para aportaciones relacionadas con un servicio futuro, el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras es el costo del servicio futuro para la entidad para cada periodo durante la más corta entre la vida esperada del plan y la de la

entidad. El costo del servicio futuro para la entidad excluye los importes que correrán a cargo de los empleados.

- 17 Una entidad determinará el costo de los servicios futuros utilizando suposiciones congruentes con las empleadas para determinar la obligación por beneficios definidos y con la situación que exista al final del periodo sobre el que se informa como establece la NIC 19. Por lo tanto, una entidad supondrá que no habrá cambios en los beneficios a proporcionar por un plan en el futuro hasta que el plan se modifique y supondrá una plantilla de trabajadores que permanecerá estable en el futuro, a menos que la entidad reduzca el número de empleados cubiertos por el plan. En este último caso, la suposición sobre la plantilla de trabajadores futura incluirá la citada reducción.

Efecto de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sobre el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras

- 18 Una entidad discriminará cualquier requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación, en una fecha determinada, entre las aportaciones que se exijan para cubrir (a) cualquier déficit por servicios pasados sobre la base de la financiación mínima y (b) el servicio futuro.
- 19 Las aportaciones para cubrir cualquier déficit de financiación mínima atribuible a servicios ya recibidos no afectan a las aportaciones futuras por servicios futuros. Éstas pueden ocasionar un pasivo de acuerdo con los párrafos 23 a 26.
- 20 Si existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para las aportaciones relacionadas con servicios futuros, el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras, será la suma de:
 - (a) cualquier importe que reduzca las aportaciones derivadas de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para servicios futuros porque la entidad realizó pagos anticipados (es decir pagó el importe antes de requerírsele que lo hiciera); y
 - (b) el costo del servicio futuro estimado en cada periodo de acuerdo con los párrafos 16 y 17, menos las aportaciones estimadas derivadas de la obligación de mantener el nivel mínimo de financiación que serían requeridas para el servicio futuro en esos periodos si no hubiera habido pagos anticipados conforme se describe en (a).
- 21 Una entidad estimará las aportaciones futuras derivadas de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para el servicio futuro teniendo en cuenta el efecto de cualquier superávit existente determinado utilizando la base de mantener un nivel de mínimo financiación pero excluyendo el pago anticipado descrito en el párrafo 20(a). Una entidad utilizará hipótesis congruentes con la base del nivel mínimo de financiación y, para cualesquiera otros factores no especificados sobre esa base, hipótesis coherentes con las utilizadas para determinar la obligación por beneficios definidos y con la situación existente al final del periodo sobre el que se informa como establece la NIC 19. La estimación incluirá cualquier cambio esperado como resultado del pago por parte de la entidad de las aportaciones mínimas cuando se deban realizar. Sin embargo, la estimación no incluirá el efecto de cambios esperados en los términos y condiciones de la base del nivel mínimo de financiación que no estén prácticamente a punto de aprobarse o acordados contractualmente al final del periodo sobre el que se informa.

- 22 Cuando una entidad determine el importe descrito en el párrafo 20(b), si la aportación futura derivada de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para el servicio futuro excede el costo del servicio futuro de la NIC 19 en cualquier periodo dado, ese exceso reducirá el importe del beneficio económico disponible como una reducción de aportaciones futuras. Sin embargo, el importe descrito en el párrafo 20(b) nunca puede ser menor que cero.

Cuándo puede dar lugar a un pasivo la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación

- 23 Cuando una entidad tenga una obligación de pagar aportaciones a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación, para cubrir un déficit existente, con respecto a servicios ya recibidos, calculado sobre la base de la mencionada financiación mínima, ella determinará si, tras pagar las aportaciones al plan, éstas estarán disponibles en forma de reembolso o reducción en aportaciones futuras.
- 24 En la medida en que dichas aportaciones a pagar no vayan a estar disponibles después de haber efectuado los pagos al plan, la entidad reconocerá un pasivo cuando surja la obligación. El pasivo reducirá el activo por beneficios definidos neto o incrementará el pasivo por beneficios definidos neto de forma que no se esperen ganancias o pérdidas como resultado de aplicar el párrafo 64 de la NIC 19 cuando se paguen las aportaciones.

25-26[Eliminado]

Fecha de vigencia

- 27 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada.
- 27A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.
- 27B *Pagos Anticipados de una Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación* añadió el párrafo 3A y modificó los párrafos 16 a 18 y 20 a 22. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 27C La NIC 19 (modificada en 2011), modificó los párrafos 1, 6, 17 y 24 y eliminó los párrafos 25 y 26. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en 2011).

Transición

- 28 Una entidad aplicará esta Interpretación desde el comienzo del primer periodo que se presente dentro de los primeros estados financieros a los que se aplique esta Interpretación. Una entidad reconocerá cualquier ajuste inicial que surja de la aplicación de esta Interpretación en las ganancias acumuladas al comienzo de dicho periodo.

- 29 Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 3A, 16 a 18 y 20 a 22 desde el comienzo del primer periodo comparativo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad aplica esta Interpretación. Si la entidad hubiera aplicado anteriormente esta Interpretación antes de que aplicara las modificaciones, reconocerá el ajuste procedente de la aplicación de las modificaciones en las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo comparativo anterior presentado.

Interpretación CINIIF 15

Acuerdos para la Construcción de Inmuebles

En julio de 2008 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad emitió la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*. Fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones.

ÍNDICE

desde párrafo

INTERPRETACIÓN CINIIF 15 ACUERDOS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES

REFERENCIAS

ANTECEDENTES	1
ALCANCE	4
PROBLEMAS	6
ACUERDO	7
Determinación de si el acuerdo está dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18	10
Contabilidad de ingresos de actividades ordinarias procedentes de la construcción de inmuebles	13
Información a revelar	20
MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS QUE ACOMPAÑAN A LA NIC 18	22
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	24

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

NOTA DE INFORMACIÓN

ANÁLISIS DE UN ACUERDO ÚNICO PARA LA CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Interpretación CINIIF 15

Acuerdos para la Construcción de Inmuebles

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 11 *Contratos de Construcción*
- NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*
- CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*

Antecedentes

- 1 En el sector inmobiliario, las entidades que emprenden la construcción de inmuebles, ya sea directamente o a través de subcontratistas, pueden alcanzar acuerdos con uno o más compradores antes de que finalice la construcción. Estos acuerdos toman diversas formas.
- 2 Por ejemplo, las entidades que emprenden la construcción de inmuebles de carácter residencial pueden empezar a comercializar unidades individuales (apartamentos o casas) “sobre plano”, es decir, mientras la construcción está aún en curso, o incluso antes de que haya comenzado. Cada comprador acuerda con la entidad la adquisición de una unidad especificada cuando esté lista para ser ocupada. Habitualmente, el comprador abona un depósito a la entidad que es recuperable sólo si ésta no cumpliera la entrega de la unidad terminada, según las condiciones contratadas. El resto del importe del precio de compra, generalmente, se abona a la entidad en el momento de completar el contrato, cuando el comprador tome posesión de la unidad.
- 3 Las entidades que emprenden la construcción de inmuebles industriales o comerciales pueden alcanzar un acuerdo con un único comprador. Puede requerirse al comprador a que realice pagos en función del grado de avance de la construcción, entre el momento del acuerdo inicial y el de finalización del contrato. La construcción puede tener lugar sobre un terreno que sea propiedad del comprador, o que haya arrendado antes de que comience la construcción.

Alcance

- 4 Esta Interpretación se aplicará a la contabilidad de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados de las entidades que lleven a cabo la construcción de inmuebles directamente o a través de subcontratistas.
- 5 Los acuerdos incluidos en el alcance de esta Interpretación son los de construcción de inmuebles. Además de la construcción de inmuebles, estos acuerdos pueden incluir la entrega de otros bienes o servicios.

Problemas

- 6 Esta Interpretación aborda dos cuestiones:
- (a) ¿Se encuentra el acuerdo dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18?
 - (b) ¿Cuándo debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias procedente de la construcción de inmuebles?

Acuerdo

- 7 La siguiente discusión supone que la entidad ha analizado previamente el acuerdo de construcción de inmuebles y cualesquiera otros acuerdos relacionados y ha concluido que no conservara para sí ninguna participación en la administración continua en el grado generalmente asociado con la propiedad, ni retendrá el control efectivo sobre el inmueble construido hasta el punto de que pudiera impedir el reconocimiento de alguna o todas las contraprestaciones como ingreso de actividades ordinarias. Si se impidiese el reconocimiento de alguna de las contraprestaciones como ingreso de actividades ordinarias, la siguiente discusión se aplicará sólo a la parte del acuerdo por el que se reconozca el ingreso de actividades ordinarias.
- 8 Dentro de un único acuerdo, una entidad puede contratar la entrega de bienes o servicios, además de la construcción del inmueble (por ejemplo la venta de un terreno o la prestación de servicios de gestión del inmueble). Según el párrafo 13 de la NIC 18, puede que sea necesario dividir el mismo en componentes identificables de forma separada, incluyendo uno que sea la construcción del inmueble. El valor razonable de la contraprestación total recibida, o por recibir, derivada del acuerdo se distribuirá entre sus componentes. Si se identificasen los componentes separados, la entidad aplicará los párrafos 10 a 12 de esta Interpretación al componente de construcción del inmueble para determinar si éste se encuentra dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18. Los criterios de segmentación de la NIC 11 se aplicarán entonces a cualquier componente del acuerdo que sea un contrato de construcción.
- 9 La siguiente discusión se refiere a un acuerdo para la construcción de inmuebles pero también es aplicable a un componente de construcción de inmuebles, identificado dentro de un acuerdo que incluya otros componentes.

Determinación de si el acuerdo está dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18

- 10 La determinación de si un acuerdo para la construcción de inmuebles está dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18 dependerá de sus condiciones y de todos los hechos y circunstancias entorno al mismo. Esta determinación implicará la realización de juicios con respecto a cada acuerdo.
- 11 La NIC 11 se aplicará cuando el acuerdo cumpla la definición de un contrato de construcción, según el párrafo 3 de la NIC 11 “un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos...”. Un acuerdo para la construcción de inmuebles cumple la definición de un contrato de construcción cuando el comprador sea capaz de especificar los elementos estructurales más importantes del diseño del inmueble antes de que comience la construcción, y/o los cambios estructurales más importantes una vez que la construcción esté en curso (independientemente de que ejerza o no esa capacidad). Cuando sea de aplicación la NIC 11, el contrato de construcción

también incluirá cualesquiera contratos o componentes para la prestación de servicios directamente relacionados con la construcción del inmueble, de conformidad con el párrafo 5(a) de la NIC 11 y el párrafo 4 de la NIC 18.

- 12 Por el contrario, un acuerdo para la construcción de inmuebles en el que los compradores tengan sólo una capacidad limitada para influir en el diseño del inmueble, por ejemplo seleccionar un diseño a partir de un rango de opciones especificado por la entidad, o especificar sólo pequeñas variaciones del diseño básico, es un acuerdo de venta de bienes dentro del alcance de la NIC 18.

Contabilidad de ingresos de actividades ordinarias procedentes de la construcción de inmuebles

El acuerdo es un contrato de construcción

- 13 Cuando el acuerdo esté dentro del alcance de la NIC 11 y su resultado pueda estimarse de forma fiable, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias por referencia al grado de avance de la actividad del contrato, de conformidad con la NIC 11.
- 14 Pudiera ser que el acuerdo no cumpla la definición de un contrato de construcción y por ello, se incluya en el alcance de la NIC 18. En este caso, la entidad determinará si el acuerdo es de prestación de servicios o de venta de bienes.

El acuerdo es de prestación de servicios

- 15 Si no se requiere que la entidad adquiera y suministre materiales de construcción, el acuerdo puede ser solo un acuerdo para la prestación de servicios, de conformidad con la NIC 18. En este caso, si los criterios del párrafo 20 de la NIC 18 se cumplen, la NIC 18 requiere que los ingresos de actividades ordinarias se reconozcan en función del grado de avance de la prestación, aplicando el método del porcentaje de realización. Los requerimientos de la NIC 11 son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados a este tipo de transacción (NIC 18 párrafo 21).

El acuerdo es de venta de bienes

- 16 Si se requiere que la entidad proporcione servicios junto con los materiales de construcción para llevar a cabo su obligación contractual de entregar el inmueble al comprador, el acuerdo será de venta de bienes, y se aplicarán los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias establecidos en el párrafo 14 de NIC 18.
- 17 La entidad puede transferir al comprador el control y los riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad de la obra en curso en su estado actual tal como la construcción progresa. En este caso, si todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18 se cumplieren de forma continuada a medida que la construcción avanza, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de avance, utilizando el método del porcentaje de realización. Los requerimientos de la NIC 11 son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados a este tipo de transacción.

- 18 La entidad puede transferir al comprador el control y los riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad en el inmueble por completo en un único momento (por ejemplo en el momento de la finalización, en, o después de la entrega). En este caso, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias sólo cuando se satisfagan todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18.
- 19 Cuando se requiera que la entidad realice trabajos posteriores en el inmueble ya entregado al comprador, ésta reconocerá un pasivo y un gasto, como establece el párrafo 19 de la NIC 18. El pasivo se medirá según lo dispuesto en la NIC 37. Cuando se requiera que la entidad entregue posteriormente bienes o servicios que sean identificables de forma separada del inmueble ya entregado al comprador, ésta habría de identificar los bienes o servicios pendientes como un componente separado de la venta, como señala el párrafo 8 de esta Interpretación.

Información a revelar

- 20 Cuando una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias utilizando el método del porcentaje de realización para acuerdos que cumplan todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18 de forma continuada a medida que la construcción se realiza (véase el párrafo 17 de esta Interpretación), revelará:
- (a) cómo determina qué acuerdos cumplen todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18 de forma continuada a medida que la construcción se realiza;
 - (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de estos acuerdos en el periodo; y
 - (c) los métodos aplicados para determinar el grado de avance del acuerdo en curso.
- 21 Para los acuerdos descritos en el párrafo 20 que estén en curso en la fecha en la que se informa, la entidad revelará también:
- (a) la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha; y
 - (b) el importe de los anticipos recibidos.

Modificaciones a los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NIC 18

22-23[Modificaciones no aplicables a la parte normativa]

Fecha de vigencia y transición

- 24 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.
- 25 Los cambios en las políticas contables se contabilizarán de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8.

Interpretación CINIIF 16

Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*
- NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Antecedentes

- 1 Muchas entidades que informan tienen inversiones en negocios en el extranjero (como se definen en el párrafo 8 de la NIC 21). Esos negocios en el extranjero pueden ser subsidiarias, asociadas, negocios conjuntos o sucursales. La NIC 21 requiere que una entidad determine la moneda funcional de cada uno de sus negocios en el extranjero como la moneda primaria del entorno económico de ese negocio. Cuando se conviertan los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación, la entidad reconocerá las diferencias de cambio en otro resultado integral, hasta la disposición del negocio en el extranjero.
- 2 La contabilidad de coberturas del riesgo de tasa de cambio que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero, solo se aplicará cuando los activos netos de ese negocio en el extranjero estén incluidos en los estados financieros¹. La partida cubierta con respecto al riesgo de tasa de cambio que surge de la inversión neta en un negocio en el extranjero, puede ser un importe de activos netos igual, o menor, al importe en libros de los activos netos del negocio en el extranjero.
- 3 En una relación de contabilidad de coberturas, la NIC 39 requiere la designación de una partida cubierta elegible, y de un instrumento de cobertura elegible. Si existiese una relación de cobertura designada, en el caso de una cobertura de la inversión neta, la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determine como cobertura eficaz de la inversión neta se reconocerá en otro resultado integral, y se incluirá con las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los resultados y la situación financiera del negocio en el extranjero.
- 4 Una entidad con varios negocios en el extranjero puede estar expuesta a una serie de riesgos de tasa de cambio. Esta Interpretación contiene guías para la identificación de los riesgos de tasa de cambio que cumplen los requisitos para considerarse como riesgo cubierto en la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
- 5 La NIC 39 permite que una entidad designe un instrumento financiero derivado o un instrumento financiero no derivado (o una combinación de instrumentos financieros derivados y no derivados) como instrumentos de cobertura del riesgo de tasa de cambio. Esta Interpretación contiene guías sobre qué entidad dentro del grupo, puede mantener instrumentos de cobertura que sean de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, para que cumplan los requisitos de la contabilidad de coberturas.

¹ Este será el caso de estados financieros consolidados, estados financieros en los que inversiones tales como asociadas o negocios conjuntos se contabilizan utilizando el método de la participación y estados financieros que incluyen una sucursal o una operación conjunta como se definen en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*.

- 6 Cuando la controladora disponga del negocio en el extranjero, la NIC 21 y la NIC 39 requieren que los importes acumulados reconocidos en otro resultado integral que estén relacionados tanto con las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los resultados y de la situación financiera del negocio en el extranjero, como con las ganancias o pérdidas procedentes del instrumento de cobertura que se determina como cobertura eficaz de la inversión neta, se reclasifiquen del patrimonio a resultados, como un ajuste de reclasificación. Esta Interpretación proporciona guías sobre cómo una entidad determinará los importes a reclasificar del patrimonio a resultados, tanto del instrumento de cobertura como de la partida cubierta.

Alcance

- 7 Esta Interpretación se aplicará por las entidades que cubran el riesgo de tasa de cambio que surja de su inversión neta en negocios en el extranjero y deseen cumplir los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con la NIC 39. Por simplificación, cuando esta Interpretación se refiera a “la entidad”, se tratará de una entidad controladora, y la referencia a “los estados financieros en los que se incluyen los activos netos de los negocios en el extranjero”, será a los estados financieros consolidados. Todas las referencias a la entidad controladora se aplicarán igualmente a una entidad que tenga una inversión neta en un negocio en el extranjero, ya sea un negocio conjunto, una asociada o una sucursal.
- 8 Esta Interpretación únicamente se aplicará a las coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero; no se aplicará por analogía a otros tipos de contabilidad de coberturas.

Problemas

- 9 Las inversiones en negocios en el extranjero pueden mantenerse directamente por una entidad controladora, o indirectamente a través de su subsidiaria o subsidiarias. Los problemas abordados en esta Interpretación son:
- (a) *la naturaleza del riesgo cubierto y el importe de la partida cubierta para la cual puede designarse una relación de cobertura:*
- (i) ya sea si la entidad controladora puede designar como riesgo cubierto solo las diferencias de cambio que surjan de la diferencia entre las monedas funcionales de la entidad controladora y sus negocios en el extranjero, o si también puede designar como riesgo cubierto, las diferencias de cambio que surjan de la diferencia entre la moneda de presentación de los estados financieros consolidados de la entidad controladora y la moneda funcional del negocio en el extranjero;
- (ii) si la entidad controladora mantuviese el negocio en el extranjero indirectamente, ya sea si el riesgo cubierto puede incluir solo las diferencias de cambio que surjan de las diferencias entre las monedas funcionales del negocio en el extranjero y de su entidad controladora inmediata, o si el riesgo cubierto también puede incluir cualquier diferencia de cambio entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la de cualquier entidad controladora intermedia o última (es decir si el hecho de que la inversión neta en el negocio en el extranjero se mantenga a través de una controladora intermedia afecta al riesgo económico de la controladora última).

- (b) *qué entidad dentro del grupo puede mantener el instrumento de cobertura:*
- (i) ya sea si una relación que cumple las condiciones de la contabilidad de coberturas se puede establecer únicamente cuando la entidad que cubre su inversión neta es una de las partes que intervienen en el instrumento de cobertura, o si cualquier entidad del grupo, independientemente de su moneda funcional, puede mantener el instrumento de cobertura;
 - (ii) ya sea si la naturaleza del instrumento de cobertura (derivado o no derivado) o el método de consolidación afecta a la evaluación de la eficacia de la cobertura.
- (c) *qué importes deben reclasificarse desde el patrimonio a resultados como ajustes de reclasificación cuando se disponga del negocio en el extranjero:*
- (i) cuando se disponga de un negocio en el extranjero que estaba cubierto, qué importes de la reserva de conversión de moneda extranjera de la entidad controladora, con respecto al instrumento de cobertura, y con respecto a dicho negocio en el extranjero, se reclasificarán del patrimonio a resultados, en los estados financieros consolidados de la entidad controladora;
 - (ii) si el método de consolidación afecta a la determinación de los importes a reclasificar del patrimonio a resultados.

Acuerdo

Naturaleza del riesgo cubierto e importe de la partida cubierta para la cual puede designarse una relación de cobertura

- 10 La contabilidad de coberturas puede aplicarse solo a las diferencias de cambio que surgen entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la moneda funcional de la entidad controladora.
- 11 En una cobertura del riesgo de tasa de cambio que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero, la partida cubierta puede ser un importe de activos netos igual o menor, al importe en libros de los activos netos del negocio en el extranjero que figura en los estados financieros consolidados de la entidad controladora. El importe en libros de los activos netos de un negocio en el extranjero que pueda designarse como partida cubierta en los estados financieros consolidados de una controladora, dependerá de si una controladora de nivel inferior del negocio en el extranjero ha aplicado la contabilidad de coberturas para todos o parte de los activos netos de ese negocio en el extranjero, y dicha contabilidad se ha mantenido en los estados financieros consolidados de la controladora.
- 12 Se puede designar como riesgo cubierto, a la exposición a la tasa de cambio que surge entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la moneda funcional de cualquier entidad controladora de dicho negocio en el extranjero (ya sea inmediata, intermedia o controladora última). El hecho de que la inversión neta se mantenga a través de una controladora intermedia no afecta a la naturaleza del riesgo económico que surge de la exposición a la tasa de cambio de la entidad controladora última.
- 13 Una exposición al riesgo de tasa de cambio que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero puede cumplir los requisitos para la contabilidad de coberturas solamente una vez en los estados financieros consolidados. Por ello, si los mismos activos netos de un negocio en el extranjero están cubiertos por más de una entidad controladora dentro del

grupo, respecto al mismo riesgo (por ejemplo, por una entidad controladora directa y por una indirecta), solo una de esas relaciones de cobertura cumplirá los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados de la controladora última. Una relación de cobertura designada por una entidad controladora en sus estados financieros consolidados no es necesario que se mantenga por otra entidad controladora de nivel superior. Sin embargo, si no se mantuviese por la entidad controladora de nivel superior, la contabilidad de coberturas aplicada por la de inferior nivel deberá revertirse antes de que la controladora de nivel superior registre la contabilidad de coberturas.

Dónde puede mantenerse el instrumento de cobertura

- 14 Un instrumento financiero derivado o un instrumento financiero no derivado (o una combinación de instrumentos derivados y no derivados) puede designarse como instrumento de cobertura, en una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. El (los) instrumento(s) de cobertura puede(n) mantenerse por cualquier entidad o entidades dentro del grupo mientras se cumplan los requerimientos sobre designación, documentación y eficacia del párrafo 88 de la NIC 39 que hacen referencia a la cobertura de una inversión neta. En concreto, la estrategia de cobertura del grupo debe documentarse claramente, debido a que existe la posibilidad de distintas designaciones en niveles diferentes del grupo.
- 15 A efectos de evaluar la eficacia, el cambio en el valor del instrumento de cobertura con respecto al riesgo de tasa de cambio se calculará por referencia a la moneda funcional de la entidad controladora contra cuya moneda funcional se mide el riesgo cubierto, de acuerdo con la documentación de la contabilidad de coberturas. Dependiendo de dónde se mantenga el instrumento de cobertura, en ausencia de contabilidad de coberturas el cambio total en el valor se podría reconocer en resultados, en otro resultado integral, o en ambos. Sin embargo, la evaluación de la eficacia no se verá afectada por el reconocimiento del cambio en el valor del instrumento de cobertura en resultados, o en otro resultado integral. Como parte de la aplicación de la contabilidad de coberturas, la parte total del cambio que se considere eficaz se incluirá en otro resultado integral. La evaluación de la eficacia no se verá afectada porque el instrumento de cobertura sea o no un instrumento derivado, ni por el método de consolidación aplicado.

Disposición de un negocio en el extranjero cubierto

- 16 Cuando se disponga de un negocio en el extranjero objeto de cobertura, el importe reclasificado a resultados de la reserva de conversión de moneda extranjera, como un ajuste de reclasificación, en los estados financieros consolidados de la controladora correspondiente al instrumento de cobertura, será el importe a identificar según el párrafo 102 de la NIC 39. Ese importe es la ganancia o pérdida acumulada de la parte del instrumento de cobertura designada como eficaz.
- 17 El importe reclasificado a resultados de la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora con respecto a la inversión neta en el negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48 de la NIC 21, será el importe incluido en dicha reserva de conversión de moneda extranjera, correspondiente a ese negocio en el extranjero. En los estados financieros consolidados de la controladora última, la suma del importe neto reconocido en la reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a todos los negocios en el extranjero no se verá afectada por el método de consolidación. Sin embargo, si la controladora última utilizase el método de

consolidación directo o el de por etapas², el importe incluido en su reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a un negocio en el extranjero concreto, podría verse afectado. El uso del método de consolidación por etapas podría dar lugar a la reclasificación a resultados de un importe diferente al utilizado para determinar la eficacia de la cobertura. Esta diferencia puede eliminarse mediante la determinación del importe relacionado con ese negocio en el extranjero que habría surgido, si se hubiese utilizado el método directo de consolidación. La NIC 21 no requiere la realización de este ajuste. No obstante, ésta sería una política contable que habría de aplicarse de forma congruente para todas las inversiones netas.

Fecha de vigencia

- 18 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de octubre de 2008. Una entidad aplicará la modificación del párrafo 14 realizada por *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Se permite la aplicación anticipada de ambas. Si una entidad aplica esta Interpretación a un periodo que comience antes del 1 de octubre de 2008, o la modificación del párrafo 14 antes del 1 de julio de 2009, revelará ese hecho.

Transición

- 19 La NIC 8 especifica cómo una entidad aplicará un cambio en una política contable que resulte de la aplicación inicial de una Interpretación. No se exige que una entidad cumpla con estos requerimientos cuando aplique esta Interpretación por primera vez. Si una entidad hubiese designado un instrumento de cobertura como una cobertura de una inversión neta pero la cobertura no cumpliera los requisitos de la contabilidad de coberturas de esta Interpretación, la entidad aplicará la NIC 39 para suspender esa contabilidad de coberturas de forma prospectiva.

² El método directo es el método de consolidación en el que los estados financieros del negocio en el extranjero se convierten directamente a la moneda funcional de la controladora última. El método por etapas es el método de consolidación por el cual los estados financieros del negocio en el extranjero se convierten en primer lugar, a la moneda funcional de la controladora, o controladoras, intermedia y seguidamente se convierten a la moneda funcional de la controladora última (o a la moneda de presentación si fuese diferente).

Apéndice

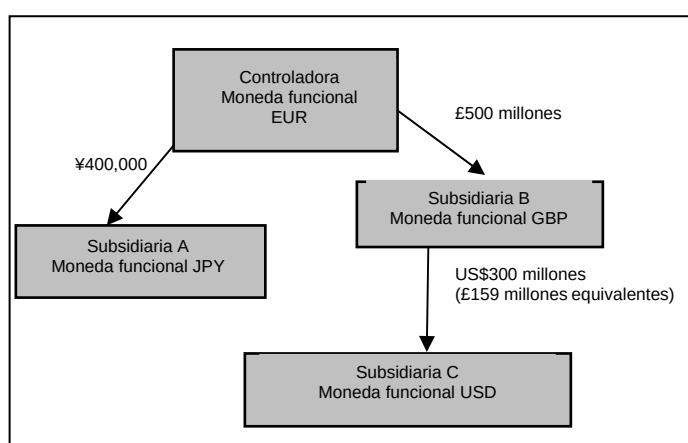
Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Interpretación.

GA1 Este apéndice ilustra la aplicación de la Interpretación utilizando la estructura corporativa ilustrada más adelante. En todos los casos debería comprobarse la eficacia de las relaciones de cobertura descritas de acuerdo con la NIC 39, aunque esta evaluación no se trata en este apéndice. La controladora, que es la entidad controladora última, presenta sus estados financieros consolidados en euros, su moneda funcional (EUR). Cada una de las subsidiarias está totalmente poseída. La inversión neta de 500 millones de libras esterlinas de la controladora en la subsidiaria B [moneda funcional: libras esterlinas (GBP)] incluye el equivalente a 159 millones de libras esterlinas de la inversión neta de 300 millones de dólares USA de la subsidiaria B en la subsidiaria C [moneda funcional: dólares USA (USD)]. En otras palabras, los activos netos de la subsidiaria B distintos de su inversión en la subsidiaria C, son 341 millones de libras esterlinas.

Naturaleza del riesgo cubierto para el cual puede designarse una relación de cobertura (párrafos 10 a 13)

GA2 La controladora puede cubrir sus inversiones netas en cada una de las subsidiarias A, B y C para el riesgo de tasa de cambio entre sus respectivas monedas funcionales [yen japonés (JPY)), libras esterlinas y dólares USA] y el euro. Además, la controladora puede cubrir el riesgo de tasa de cambio USD/GBP entre las monedas funcionales de la subsidiaria B y la subsidiaria C. En sus estados financieros consolidados, la subsidiaria B puede cubrir su inversión neta en la subsidiaria C respecto al riesgo de tasa de cambio entre sus monedas funcionales dólares USA y libras esterlinas. En los siguientes ejemplos, el riesgo designado es el riesgo de tasa de cambio al contado debido a que los instrumentos de cobertura no son derivados. Si los instrumentos de cobertura fuesen contratos a plazo, la controladora podría designar el riesgo de tasa de cambio a plazo.



Importe de la partida cubierta para el cual puede designarse una relación de cobertura (párrafos 10 a 13)

GA3 La controladora desea cubrir el riesgo de tasa de cambio de su inversión neta en la subsidiaria C. Supongamos que la subsidiaria A ha recibido un préstamo externo de 300

millones de dólares USA. Los activos netos de la subsidiaria A al comienzo del ejercicio sobre el que se informa, son 400.000 millones de yenes japoneses, incluyendo el importe del préstamo externo de 300 millones de dólares USA.

GA4 La partida cubierta puede ser un importe de activos netos igual o inferior al importe en libros de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria C en sus estados financieros consolidados (300 millones de dólares USA). En sus estados financieros consolidados, la controladora puede designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A como una cobertura del riesgo de tasa de cambio al contado EUR/USD asociado con su inversión neta de 300 millones de dólares USA en los activos netos de la subsidiaria C. En este caso, tanto la diferencia de cambio EUR/USD del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A como la diferencia de cambio EUR/USD de la inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C, se incluirán en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora tras la aplicación de la contabilidad de coberturas.

GA5 En ausencia de contabilidad de coberturas, la diferencia de tasa de cambio USD/EUR total del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A se reconocería en los estados financieros consolidados de la controladora de la siguiente forma:

- la variación de la tasa de cambio al contado USD/JPY, convertida a euros, en resultados, y
- la variación de la tasa de cambio al contado JPY/EUR, en otro resultado integral.

En lugar de realizar la designación del párrafo GA4, la controladora, en sus estados financieros consolidados podría designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A, como una cobertura del riesgo de tasa de cambio al contado GBP/USD entre la subsidiaria C y la subsidiaria B. En este caso, la diferencia de tasa de cambio USD/EUR total del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A, se reconocería, entonces, en los estados financieros de la controladora de la siguiente forma:

- la variación de la tasa de cambio al contado GBP/USD, en la reserva de conversión de moneda extranjera que corresponda a la subsidiaria C,
- la variación de la tasa de cambio al contado GBP/JPY, convertida a euros, en resultados, y
- la variación de la tasa de cambio al contado JPY/EUR, en otro resultado integral.

GA6 La controladora no puede designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A como una cobertura de ambos riesgos, es decir, del riesgo de tasa de cambio al contado EUR/USD y del riesgo de tasa de cambio al contado GBP/USD, en sus estados financieros consolidados. Un único instrumento de cobertura puede cubrir el mismo riesgo designado solo una vez. La subsidiaria B no puede aplicar la contabilidad de coberturas en sus estados financieros consolidados porque el instrumento de cobertura se mantiene fuera del grupo que comprende a la subsidiaria B y a la subsidiaria C.

¿Qué entidad dentro del grupo puede mantener el instrumento de cobertura (párrafos 14 y 15)?

GA7 Como se señaló en el párrafo GA5, la variación total en el valor con respecto al riesgo de tasa de cambio del préstamo externo de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria A, debería registrarse en los estados financieros consolidados de la controladora, en ausencia

de contabilidad de coberturas, en resultados (riesgo al contado USD/JPY) y en otro resultado integral (riesgo al contado EUR/JPY). Ambos importes se incluirán a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura designada en el párrafo GA4, porque tanto el cambio en el valor del instrumento de cobertura como en el de la partida cubierta se calculan por referencia a la moneda funcional euro de la controladora, contra la moneda funcional dólar USA de la subsidiaria C, de acuerdo con la documentación de la relación de cobertura. El método de consolidación (es decir, el método directo o el método por etapas) no afectará a la evaluación de la eficacia de la cobertura.

Importes reclasificados a resultados en el momento de la disposición del negocio en el extranjero (párrafos 16 y 17)

GA8 Cuando se disponga de la subsidiaria C, los importes reclasificados a resultados en los estados financieros consolidados de la controladora, que procedan de la reserva de conversión de moneda extranjera (RCME) serán:

- (a) con respecto al préstamo externo de 300 millones de dólares USA de la subsidiaria A, el importe que la NIC 39 requiere sea identificado, es decir el cambio total en el valor con respecto al riesgo de tasa de cambio que se reconoció en otro resultado integral por ser una parte eficaz de la cobertura; y
- (b) con respecto a la inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C, el importe determinado por el método de consolidación de la entidad. Si la controladora utilizase el método directo, su RCME correspondiente a la subsidiaria C, se calculará directamente por la tasa de cambio EUR/USD. Si la controladora utilizase el método por etapas, su RCME correspondiente a la subsidiaria C se determinará por la RCME reconocida por la subsidiaria B que refleje la tasa de cambio GBP/USD, convertido a la moneda funcional de la controladora utilizando la tasa de cambio EUR/GBP. La aplicación por la controladora del método de consolidación por etapas en ejercicios anteriores, no requiere, ni impide, al determinar el importe de la RCME a reclasificar cuando se disponga de la subsidiaria C, que éste sea el importe que se habría reconocido si hubiera utilizado siempre el método directo, dependiendo de la política contable aplicada.

Cobertura de más de un negocio en el extranjero (párrafos 11, 13 y 15)

GA9 Los siguientes ejemplos muestran que en los estados financieros consolidados de la controladora, el riesgo que puede ser cubierto es siempre el riesgo entre su moneda funcional (euro) y las monedas funcionales de las subsidiarias B y C. No importa cómo se designen las coberturas, los importes máximos que pueden ser coberturas eficaces a incluir en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora, cuando ambos negocios en el extranjero estén cubiertos son: 300 millones de dólares USA para el riesgo EUR/USD y 341 millones de libras esterlinas para el riesgo EUR/GBP. Otros cambios en el valor resultantes de variaciones en las tasas de cambio, se incluirán en el resultado consolidado de la controladora. Asimismo, la controladora podría designar 300 millones de dólares USA solo para variaciones en la tasa de cambio al contado USD/GBP, o 500 millones de libras esterlinas únicamente para variaciones en la tasa de cambio al contado GBP/EUR.

La controladora mantiene instrumentos de cobertura en dólares USA y libras esterlinas

- GA10 La controladora puede desear cubrir el riesgo de tasa de cambio con relación a su inversión neta en la subsidiaria B, así como con relación a la subsidiaria C. Supongamos que la controladora mantiene instrumentos de cobertura adecuados denominados en dólares USA y en libras esterlinas que podría designar para cubrir sus inversiones netas en la subsidiaria B y en la subsidiaria C. Las designaciones que puede hacer la controladora en sus estados financieros consolidados, incluyen, pero no se limitan a las siguientes:
- (a) Instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA designado como cobertura de los 300 millones de dólares USA de inversión neta en la subsidiaria C, siendo el riesgo la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/USD) entre la controladora y la subsidiaria C, y hasta 341 millones de libras esterlinas de instrumento de cobertura designado como cobertura de los 341 millones de libras esterlinas de inversión neta en la subsidiaria B, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/GBP) entre la controladora y la subsidiaria B.
 - (b) Instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA designado como cobertura de los 300 millones de dólares USA de inversión neta en la subsidiaria C, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/USD) entre la subsidiaria B y la subsidiaria C, y hasta 500 millones de libras esterlinas de instrumento de cobertura designado como cobertura de los 500 millones de libras esterlinas de inversión neta en la subsidiaria B, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/GBP) entre la controladora y la subsidiaria B.
- GA11 El riesgo EUR/USD procedente de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria C, es un riesgo diferente del procedente del riesgo EUR/GBP de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria B. Sin embargo, en el caso descrito en el párrafo GA10(a), por la designación del instrumento de cobertura en dólares USA que mantiene, la controladora ya tiene completamente cubierto el riesgo EUR/USD procedente de su inversión neta en la subsidiaria C. Si la controladora también hubiese designado un instrumento en libras esterlinas que mantiene como cobertura de su inversión neta de 500 millones de libras esterlinas en la subsidiaria B, 159 millones de libras esterlinas de dicha inversión neta, que representan el equivalente en libras esterlinas de su inversión neta en dólares USA en la subsidiaria C, estaría cubierto dos veces por el riesgo GBP/EUR en los estados financieros consolidados de la controladora.
- GA12 En el caso descrito en el párrafo GA10(b), si la controladora designase como riesgo cubierto la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/USD) entre la subsidiaria B y la subsidiaria C, solo la parte GBP/USD del cambio en el valor de su instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA se incluirá en la reserva de conversión de moneda extranjera de la controladora, correspondiente a la subsidiaria C. La diferencia (equivalente al cambio GBP/EUR sobre los 159 millones de libras esterlinas) se incluirá en los resultados consolidados de la controladora de la forma indicada en el párrafo GA5. Puesto que la designación del riesgo USD/GBP entre las subsidiarias B y C no incluye el riesgo GBP/EUR, la controladora también podrá designar hasta 500 millones de libras esterlinas de su inversión neta en la subsidiaria B, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/EUR) entre la controladora y la subsidiaria B.

La subsidiaria B mantiene el instrumento de cobertura en dólares USA

- GA13 Supongamos que la subsidiaria B mantiene una deuda externa de 300 millones de dólares USA que transfirió a la controladora mediante un préstamo intragrupo denominado en libras esterlinas. Puesto que sus activos y pasivos se incrementan en 159 millones de libras esterlinas, los activos netos de la subsidiaria B no cambian. La subsidiaria B podría designar la deuda externa, como cobertura del riesgo GBP/USD de su inversión neta en la subsidiaria C, en sus estados financieros consolidados. La controladora podría mantener la designación de la subsidiaria B de dicho instrumento de cobertura como cobertura de su inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C por el riesgo GBP/USD (véase el párrafo 13), y la controladora podría designar el instrumento de cobertura en libras esterlinas que mantiene, como cobertura de su inversión neta total de 500 millones de libras esterlinas en la subsidiaria B. La primera cobertura, designada por la subsidiaria B, debería evaluarse por referencia a la moneda funcional de la subsidiaria B (libras esterlinas) y la segunda cobertura, designada por la controladora, debería evaluarse por referencia a la moneda funcional de la controladora (euros). En este caso, solo el riesgo GBP/USD que procede de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria C ha sido cubierto en los estados financieros consolidados de la controladora mediante el instrumento de cobertura en dólares USA, pero no el riesgo total EUR/USD. Por lo tanto, el riesgo total EUR/GBP, procedente de la inversión neta de 500 millones de libras esterlinas de la controladora en la subsidiaria B podría cubrirse en los estados financieros consolidados de la controladora.
- GA14 No obstante, la contabilidad del préstamo a pagar de 159 millones de libras esterlinas de la controladora a la subsidiaria B también debe considerarse. Si el préstamo a pagar por la controladora no se considerase parte de su inversión neta en la subsidiaria B porque no satisface las condiciones del párrafo 15 de la NIC 21, la diferencia de tasa de cambio GBP/EUR que surge de la conversión, debería incluirse en el resultado consolidado de la controladora. Si el préstamo a pagar de 159 millones de libras esterlinas a la subsidiaria B se considerase parte de la inversión neta de la controladora, dicha inversión neta sería solo de 341 millones de libras esterlinas y el importe que la controladora podría designar como partida cubierta para el riesgo GBP/EUR debería reducirse, por consiguiente, de 500 millones de libras esterlinas a 341 millones.
- GA15 Si la controladora revirtiese la relación de cobertura designada por la subsidiaria B, la controladora podría designar el préstamo externo de 300 millones de dólares USA mantenido por la subsidiaria B, como cobertura de su inversión neta de 300 millones de dólares USA en la subsidiaria C por el riesgo EUR/USD, y designar el instrumento de cobertura en libras esterlinas que mantiene como de cobertura, pero únicamente hasta los 341 millones de libras esterlinas de la inversión neta en la subsidiaria B. En este caso, la eficacia de ambas coberturas se valorará por referencia a la moneda funcional de la controladora (euros). Por consiguiente, tanto el cambio USD/GBP en el valor del préstamo externo que mantiene la subsidiaria B, y el cambio GBP/EUR en el valor del préstamo a pagar por la controladora a la subsidiaria B (equivalente en total a USD/EUR) deberían incluirse en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la controladora. Puesto que la controladora ya tiene completamente cubierto el riesgo EUR/USD procedente de su inversión neta en la subsidiaria C, podría cubrir solo hasta 341 millones de libras esterlinas del riesgo EUR/GBP de su inversión neta en la subsidiaria B.

Interpretación CINIIF 17

Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008).
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 10 *Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa*
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en mayo de 2008)

Antecedentes

- 1 En algunas ocasiones una entidad distribuye activos distintos al efectivo como dividendos a sus propietarios¹ cuando actúan como tales. En esas situaciones, la entidad puede también dar a sus propietarios la posibilidad de elegir entre: recibir activos distintos al efectivo o una alternativa en efectivo. La CINIIF ha recibido peticiones para establecer guías sobre cómo debe una entidad contabilizar dichas distribuciones.
- 2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan guías sobre cómo una entidad debe medir las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas como dividendos). La NIC 1 requiere que una entidad presente información detallada de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas a los estados financieros.

Alcance

- 3 Esta Interpretación se aplicará a las siguientes categorías de distribuciones de activos no recíprocas realizadas por una entidad a sus propietarios cuando actúan como tales:
 - (a) distribuciones de activos distintos al efectivo (por ejemplo partidas de propiedades, planta y equipo, negocios -como se definen en la NIIF 3—, participaciones en el patrimonio de otra entidad o grupos de activos para su disposición—como se definen en la NIIF 5); y
 - (b) distribuciones que dan a los propietarios la posibilidad de elegir entre recibir activos distintos al efectivo o una alternativa en efectivo.
- 4 Esta Interpretación se aplicará solo a las distribuciones en las que todos los propietarios de la misma clase de instrumentos de patrimonio se tratan de igual manera.

¹ El párrafo 7 de la NIC 1 define a los propietarios como tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio.

- 5 Esta Interpretación no será de aplicación a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén, en última instancia, controlados por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la entidad que realice la distribución.
- 6 De acuerdo con el párrafo 5, esta Interpretación no se aplicará cuando el activo distinto al efectivo esté controlado en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución. El párrafo B2 de la NIIF 3 señala que "se considerará que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, mediante acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades". Por ello, para que una distribución quede fuera del alcance de esta Interpretación porque las mismas partes controlan el activo antes y después de la distribución, el grupo de accionistas individuales que reciba la distribución ha de tener, como resultado de acuerdos contractuales, ese poder colectivo último sobre la entidad que realiza la distribución.
- 7 De acuerdo con el párrafo 5, esta Interpretación no será de aplicación cuando una entidad distribuya una parte de su participación en la propiedad de una subsidiaria, pero siga conservando el control sobre ésta. La entidad que realice una distribución que dé lugar a que dicha entidad reconozca una participación no controladora en su subsidiaria, contabilizará la distribución de acuerdo con la NIIF 10.
- 8 Esta Interpretación aborda únicamente la contabilidad de la entidad que realiza una distribución de un activo distinto al efectivo. No determina la contabilidad de los accionistas que reciben esta distribución.

Problemas

- 9 Cuando una entidad declare una distribución y tenga la obligación de distribuir los activos implicados entre sus propietarios, debe reconocer un pasivo por el dividendo a pagar. Por consiguiente, esta Interpretación trata los siguientes problemas:
 - (a) ¿Cuándo debería reconocer la entidad el dividendo a pagar?
 - (b) ¿Cómo debería medir una entidad el dividendo a pagar?
 - (c) Cuando una entidad liquide el dividendo a pagar, ¿cómo debería contabilizar cualquier diferencia entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar?

Acuerdo

Cuándo reconocer un dividendo a pagar

- 10 El pasivo por el pago de un dividendo se reconocerá cuando el dividendo esté debidamente autorizado y no quede a discreción de la entidad, que será la fecha:
 - (a) en que la declaración del dividendo, realizada por ejemplo por la dirección o el consejo de administración, se apruebe por la autoridad correspondiente, por ejemplo los accionistas, si la jurisdicción requiere esa aprobación, o
 - (b) en que se declare el dividendo, por ejemplo por la dirección o el consejo de administración, si la jurisdicción no requiere otra aprobación adicional.

Medición de un dividendo a pagar

- 11 La entidad medirá el pasivo, por distribución de un dividendo en activos distintos al efectivo a sus propietarios, por el valor razonable de los activos a distribuir.
- 12 Si la entidad permitiese a sus propietarios elegir entre recibir un activo distinto al efectivo o una alternativa en efectivo, la entidad estimará el dividendo a pagar teniendo en cuenta el valor razonable de cada alternativa, y la probabilidad asociada de que los propietarios seleccionen cada una de las alternativas.
- 13 Al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el importe en libros del dividendo a pagar, reconociendo cualquier variación en dicho importe a pagar en el patrimonio, como un ajuste al importe de la distribución.

Contabilización de cualquier diferencia entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar, cuando una entidad liquide el dividendo a pagar

- 14 Cuando una entidad liquide el dividendo a pagar, reconocerá en el resultado del periodo la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar.

Presentación e información a revelar

- 15 La entidad presentará la diferencia descrita en el párrafo 14 como una partida separada en el resultado del periodo.
- 16 La entidad revelará la siguiente información, si procede:
 - (a) el importe en libros del dividendo a pagar al principio y al final del periodo; y
 - (b) el incremento o disminución en el importe en libros reconocido en el periodo de acuerdo con el párrafo 13 como consecuencia de un cambio en el valor razonable de los activos a distribuir.
- 17 Si, después del cierre de un periodo sobre el que se informa pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, una entidad declarase un dividendo a distribuir mediante un activo distinto al efectivo, revelará:
 - (a) la naturaleza del activo a distribuir;
 - (b) el importe en libros del activo a distribuir a la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa; y
 - (c) el valor razonable del activo a distribuirse, al final del periodo sobre el que se informa si fuese diferente a su importe en libros, así como la información sobre el método utilizado para medir ese valor razonable requerido por los párrafos 93(b), (d), (g) y (i) y 99 de la NIIF 13.

Fecha de vigencia

- 18 Una entidad aplicará esta Interpretación, de forma prospectiva, en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. No se permite la aplicación retroactiva. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación a periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2009, revelará este hecho y también aplicará la NIIF 3 (revisada en 2008), la NIC 27 (modificada en mayo de 2008) y la NIIF 5 (modificada por esta Interpretación).
- 19 La NIIF 10, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 10.
- 20 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 17. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

Interpretación CINIIF 18

Transferencias de Activos procedentes de Clientes

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*¹
- NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* (revisada en 2008)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Antecedentes

- 1 En el sector de servicios públicos, una entidad puede recibir de sus clientes elementos de propiedades, planta y equipo que deben utilizarse para conectar a estos clientes a una red y proporcionarles un acceso continuo a suministros básicos tales como electricidad, gas o agua. Alternativamente, una entidad puede recibir efectivo de clientes para la adquisición o construcción de estos elementos de propiedades, planta y equipo. Habitualmente, se exige a los clientes que paguen importes adicionales por la compra de bienes o servicios basados en su uso.
- 2 Las transferencias de activos procedentes de clientes pueden también tener lugar en sectores industriales distintos de los de servicios públicos. Por ejemplo, una entidad que subcontrate sus funciones de tecnología de la información puede transferir sus elementos de propiedades, planta y equipo al prestador del servicio que subcontrata.
- 3 En algunos casos, el cedente del activo puede no ser la entidad que eventualmente tendrá acceso continuo al suministro de bienes o servicios y que será el receptor de dichos bienes o servicios. Sin embargo, por conveniencia esta Interpretación considera a la entidad que transfiere el activo como el cliente.

Alcance

- 4 Esta Interpretación se aplicará a la contabilización de transferencias de elementos de propiedades, planta y equipo por parte de las entidades que reciben dichas transferencias de sus clientes.
- 5 Entran dentro del alcance de esta Interpretación los acuerdos por los que una entidad recibe de un cliente un elemento de propiedades, planta y equipo que debe utilizar para conectar al cliente a una red o para proporcionarle un acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o para ambas cosas.

¹ En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

- 6 Esta Interpretación también se aplicará a los acuerdos en los que una entidad recibe efectivo de un cliente, cuando ese importe de efectivo deba utilizarse solo para construir o adquirir un elemento de propiedades, planta y equipo, y la entidad deba utilizar el elemento de propiedades, planta y equipo para conectar al cliente a una red o para proporcionarle un acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o para ambas cosas.
- 7 Esta Interpretación no es de aplicación a los acuerdos en los que la transferencia sea una subvención del gobierno, en los términos definidos en la NIC 20, o una infraestructura utilizada en un acuerdo de concesión de servicios que se encuentre dentro del alcance de la CINIIF 12.

Problemas

- 8 Esta Interpretación trata los siguientes problemas:
 - (a) ¿Se cumple la definición de activo?
 - (b) Si se cumple la definición de activo, ¿cómo se debe medir el elemento de propiedades, planta y equipo transferido en el momento del reconocimiento inicial?
 - (c) Si el elemento de propiedades, planta y equipo se mide a su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial, ¿cómo debe contabilizarse la contrapartida correspondiente?
 - (d) ¿Cómo debe contabilizar la entidad una transferencia de efectivo procedente de su cliente?

Acuerdo

¿Se cumple la definición de activo?

- 9 Cuando una entidad recibe un elemento de propiedades, planta y equipo que le ha transferido un cliente evaluará si el elemento transferido cumple la definición de activo establecida en el *Marco conceptual*. El párrafo 49(a) del *Marco conceptual*² señala que “un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.” En la mayoría de las circunstancias, la entidad obtiene el derecho de propiedad del elemento de propiedades, planta y equipo transferido. Sin embargo, para determinar si existe un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Por ello, si el cliente mantiene el control del elemento transferido, no se cumpliría la definición de activo a pesar de la transferencia de propiedad.
- 10 Una entidad que controla un activo puede generalmente hacer uso de ese activo como considere oportuno. Por ejemplo, la entidad puede intercambiar ese activo por otros, emplearlo para producir bienes o servicios, cargar a terceros un precio por su uso, utilizarlo para liquidar pasivos, conservarlo o distribuirlo a sus propietarios. Al evaluar el control del elemento transferido, la entidad que reciba de un cliente la transferencia de un elemento de propiedades, planta y equipo considerará todos los hechos y circunstancias relevantes. Por ejemplo, aunque la entidad deba utilizar el elemento de propiedades, planta y equipo transferido para proporcionar uno o más servicios al cliente, podría tener la capacidad de decidir cómo opera y mantiene el elemento de propiedades, planta y equipo

² ahora párrafo 4.4(a) del *Marco Conceptual*

transferido, así como el momento de su reemplazo. En este caso, la entidad normalmente concluiría que controla el elemento de propiedades, planta y equipo transferido.

¿Cómo debe medirse al reconocerse inicialmente el elemento de propiedades, planta y equipo transferido?

- 11 Si la entidad concluye que se cumple la definición de activo, reconocerá el activo transferido como un elemento de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con el párrafo 7 de la NIC 16, y al reconocerlo inicialmente medirá su costo a su valor razonable, de acuerdo con el párrafo 24 de esa Norma.

¿Cómo debe contabilizarse la contrapartida correspondiente?

- 12 El siguiente punto presupone que la entidad que recibe un elemento de propiedades, planta y equipo ha concluido que el elemento transferido debe reconocerse y medirse de acuerdo con los párrafos 9 a 11.
- 13 El párrafo 12 de la NIC 18 señala que “Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias.” De acuerdo con los términos de los acuerdos considerados dentro del alcance de esta Interpretación, una transferencia de un elemento de propiedades, planta y equipo sería un intercambio de bienes o servicios de naturaleza diferente. Por consiguiente, la entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la NIC 18.

Determinación de los servicios identificables de forma separada

- 14 Una entidad puede acordar la entrega de uno o más servicios a cambio del elemento de propiedades, planta y equipo transferido, tales como conectar al cliente a una red, proporcionarle acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o ambas cosas. De acuerdo con el párrafo 13 de la NIC 18, la entidad determinará los servicios que se puedan identificar de forma separada en el acuerdo.
- 15 Entre las características que indican que la conexión de un cliente a una red es un servicio identificable de forma separada, se incluyen:
 - (a) que la entrega del servicio de conexión al cliente representa un valor por sí mismo para ese cliente;
 - (b) que el valor razonable del servicio de conexión puede ser medido de forma fiable.
- 16 Una característica que indica que proporcionar al cliente acceso continuo al suministro de bienes o servicios es un servicio identificable de forma separada es que, en el futuro, el cliente que realiza la transferencia recibirá el acceso continuo, los bienes o servicios, o ambas cosas, a un precio inferior al que hubiera pagado sin la transferencia del elemento de propiedades, planta y equipo.
- 17 Por el contrario, una característica que indica que la obligación de proporcionar al cliente acceso continuo al suministro de bienes o servicios surge de los términos de la licencia de explotación de la entidad u otra regulación, en lugar de estar relacionada con el acuerdo que da lugar a la transferencia del elemento de propiedades, planta y equipo, es que los clientes que realizan la transferencia pagan el mismo precio que los que no realizan dicha

transferencia para tener el acceso continuo, o por los bienes o servicios, o por ambas cosas.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

- 18 Si se identifica un único servicio, la entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando el servicio se realice de acuerdo con el párrafo 20 de la NIC 18.
- 19 Si se identifica la existencia de más de un servicio identificable de forma separada, el párrafo 13 de la NIC 18 requiere que se distribuya el valor razonable de la contraprestación total del acuerdo, recibida o por recibir, entre los distintos servicios, y que luego se aplique el criterio de reconocimiento de la NIC 18 a cada uno de ellos.
- 20 Si se identifica, como parte del acuerdo, la existencia del derecho a un servicio continuo, el periodo durante el cual se reconocerá el ingreso de actividades ordinarias por ese servicio se determinará generalmente en función de las condiciones del acuerdo con el cliente. Si el acuerdo no especifica un periodo, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá durante un periodo no mayor que la vida útil del activo transferido utilizado para proporcionar el servicio continuo.

¿Cómo debe contabilizar la entidad una transferencia de efectivo procedente de su cliente?

- 21 Cuando una entidad reciba una transferencia de efectivo de un cliente, evaluará si el acuerdo está dentro del alcance de esta Interpretación de acuerdo con el párrafo 6. Si así fuera, la entidad evaluará si el elemento de propiedades, planta y equipo construido o adquirido cumple la definición de activo de acuerdo con los párrafos 9 y 10. Si cumple la definición de activo, la entidad reconocerá el elemento de propiedades, planta y equipo a su costo, de acuerdo con la NIC 16, así como el ingreso de actividades ordinarias, de acuerdo con los párrafos 13 a 20, por el importe del efectivo recibido del cliente.

Fecha de vigencia y transición

- 22 Una entidad aplicará esta Interpretación de forma prospectiva a las transferencias de activos procedentes de clientes recibidas a partir del 1 de julio de 2009. Se permite la aplicación anticipada siempre que las valoraciones y demás información, que se necesiten para aplicar la Interpretación a transferencias pasadas, se puedan obtener con referencia al momento en que dichas transferencias tuvieron lugar. Una entidad revelará la fecha a partir de cual aplica la Interpretación.

Interpretación CINIIF 19

Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*¹
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*
- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010).
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Antecedentes

- 1 Un deudor y un acreedor pueden renegociar las condiciones de un pasivo financiero con el resultado de que el deudor cancela el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el acreedor. Estas transacciones se denominan en algunas ocasiones como "permutas de deuda por patrimonio". El CINIIF ha recibido peticiones de guías sobre la contabilidad de estas transacciones.

Alcance

- 2 Esta Interpretación trata de la contabilidad por una entidad cuando las condiciones de un pasivo financiero se renegocian y dan lugar a que la entidad que emite los instrumentos de patrimonio para un acreedor de ésta cancele total o parcialmente el pasivo financiero. No se trata la contabilidad por el acreedor.
- 3 Una entidad no aplicará esta Interpretación a transacciones en situaciones en las que:
 - (a) El acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en su condición de tal.
 - (b) El acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la sustancia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta.
 - (c) La cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de participaciones en el patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero.

¹ En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Problemas

- 4 Esta Interpretación trata los siguientes problemas:
- (a) ¿Son los instrumentos de patrimonio de una entidad emitidos para cancelar total o parcialmente un pasivo financiero "contraprestación pagada" de acuerdo con el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9?
 - (b) ¿Cómo debería medir inicialmente una entidad los instrumentos de patrimonio emitidos para cancelar este pasivo financiero?
 - (c) ¿Cómo debería contabilizar una entidad las diferencias entre el importe en libros del pasivo financiero cancelado y el importe de la medición inicial de los instrumentos de patrimonio emitidos?

Acuerdo

- 5 La emisión de instrumentos de patrimonio de una entidad para un acreedor con el fin de cancelar total o parcialmente un pasivo financiero es contraprestación pagada de acuerdo con el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9. Una entidad dará de baja un pasivo financiero (o una parte del mismo) de su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se haya extinguido de acuerdo con el párrafo 3.3.1 de la NIIF 9.
- 6 Cuando se reconocen inicialmente los instrumentos de patrimonio emitidos para un acreedor con el fin de cancelar total o parcialmente un pasivo financiero, una entidad los medirá al valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos, a menos que el valor razonable no pueda medirse con fiabilidad.
- 7 Si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos no puede medirse con fiabilidad, entonces los instrumentos de patrimonio deberán medirse para reflejar el valor razonable del pasivo financiero cancelado. Al medir el valor razonable de un pasivo financiero cancelado que incluye una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo un depósito a la vista), no se aplicará el párrafo 47 de la NIIF 13.
- 8 Si solo se cancela parte del pasivo financiero, la entidad evaluará si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones del pasivo que permanece pendiente. Si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones de la parte del pasivo que permanece, la entidad distribuirá la contraprestación pagada entre la parte del pasivo cancelado y la parte del pasivo que permanece pendiente. Para realizar la distribución, la entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes relativos a la transacción.
- 9 La diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o parte de un pasivo financiero) cancelado, y la contraprestación pagada, deberá reconocerse en el resultado del periodo, de acuerdo con el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9. Los instrumentos de patrimonio emitidos deberán reconocerse inicialmente y medirse en la fecha en que se cancela el pasivo financiero (o parte de ese pasivo).
- 10 Cuando se cancele solo parte del pasivo financiero, la contraprestación deberá distribuirse de acuerdo con el párrafo 8. La contraprestación asignada al pasivo que permanece formará parte de la evaluación si las condiciones de ese pasivo han sido sustancialmente modificadas. Si el pasivo que permanece ha sido sustancialmente modificado, la entidad contabilizará la modificación como la cancelación del pasivo original y el reconocimiento de un nuevo pasivo conforme requiere el párrafo 3.3.2 de la NIIF 9.

- 11 Una entidad revelará la ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 9 y 10 en una partida separada del resultado o en la notas.

Fecha de vigencia y transición

- 12 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de julio de 2010, revelará ese hecho.
- 13 Una entidad aplicará un cambio en una política contable de acuerdo con la NIC 8 a partir del comienzo del primer periodo comparativo presentado.
- 14 La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó los párrafos 4(a), 5, 7, 9 y 10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.
- 15 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

Interpretación CINIIF 20

Costos de Desmante en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto

Referencias

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 2 *Inventarios*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 38 *Activos Intangibles*

Antecedentes

- 1 En las operaciones de minería a cielo abierto, las entidades pueden verse forzadas a extraer materiales de escombros de la mina ("sobrecarga") para acceder a los yacimientos del mineral. Esta actividad de extracción del escombros se conoce como "desmante".
- 2 Durante la fase de desarrollo de la mina (antes de que la producción comience), los costos de desmante se capitalizan habitualmente como parte del costo depreciable de construir, desarrollar y estructurar la mina. Esos costos capitalizados se deprecian o amortizan sobre una base sistemática, habitualmente mediante la utilización del método de las unidades de producción, una vez que comienza la producción.
- 3 Una entidad minera puede continuar extrayendo sobrecarga e incurrir en costos de desmante durante la fase de producción de la mina.
- 4 El material extraído al desescombrar en la fase de producción no será necesariamente 100 por cien escombros; a menudo contendrá una combinación de mineral y escombros. La proporción de mineral con respecto al escombros puede fluctuar de un bajo grado no rentable a un alto grado rentable. La extracción del material con baja proporción de mineral con respecto al escombros puede producir algún material utilizable, que pueda usarse para producir inventario. Esta extracción puede también proporcionar acceso a niveles más profundos de material que contengan una proporción mayor de mineral con respecto al escombros. Puede haber, por ello, dos beneficios acumulándose (devengándose) en la entidad procedentes de la actividad de desmante: el mineral utilizable que puede usarse para producir inventario y la mejora del acceso a cantidades adicionales de material que se explotarán en periodos futuros.
- 5 Esta Interpretación considera cuándo y cómo contabilizar por separado estos dos beneficios que surgen de la actividad de desmante, así como la forma de medir dichos beneficios en el momento inicial y posteriormente.

Alcance

- 6 Esta Interpretación se aplica a los costos de extracción del escombros en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la fase de producción de la mina ("costos de producción del desmante").

Problemas

- 7 Esta Interpretación trata los siguientes problemas:
- (a) reconocimiento de los costos de producción del desmonte como un activo;
 - (b) medición inicial del activo de la actividad de desmonte; y
 - (c) medición posterior del activo de la actividad de desmonte.

Acuerdo

Reconocimiento de los costos de producción del desmonte como un activo

- 8 En la medida en que el beneficio de la actividad de desmonte se realiza en forma de inventario producido, la entidad contabilizará los costos de esa actividad de desmonte de acuerdo con los principios de la NIC 2 *Inventarios*. En la medida en que el beneficio es un acceso mejorado al yacimiento, la entidad reconocerá estos costos como un activo no corriente, si se cumplen los criterios del párrafo 9 siguientes. Esta interpretación se refiere al activo no corriente como “activo de la actividad de desmonte”.
- 9 Una entidad reconocerá un activo de la actividad de desmonte sí, y solo si, se satisfacen todos los elementos siguientes:
- (a) es probable que la entidad obtendrá el beneficio económico futuro (acceso mejorado al yacimiento) asociado con la actividad de desmonte;
 - (b) la entidad puede identificar el componente del yacimiento cuyo acceso se ha mejorado; y
 - (c) los costos relacionados con la actividad de desmonte asociados con ese componente pueden medirse con fiabilidad.
- 10 El activo de la actividad de desmonte se contabilizará como una ampliación o como una mejora, de un activo existente. En otras palabras, el activo de la actividad de desmonte se contabilizará como *parte* de un activo existente.
- 11 La clasificación del activo de la actividad de desmonte como un activo tangible o intangible es la misma que la del activo existente. En otras palabras, la naturaleza de este activo existente determinará si la entidad clasificará el activo de la actividad de desmonte como tangible o intangible.

Medición inicial de los activos de la actividad de desmonte

- 12 La entidad medirá inicialmente el activo de la actividad de desmonte al costo, siendo éste la acumulación de los costos directamente incurridos para realizar la actividad de desmonte que mejora el acceso al componente identificado del yacimiento, más una distribución de los costos indirectos atribuibles directamente a esa actividad. Algunas operaciones secundarias pueden tener lugar al mismo tiempo que la actividad de producción del desmonte, pero no son necesarias para que la actividad de producción del desmonte continúe como estaba prevista. Los costos asociados con estas operaciones secundarias no se incluirán en el costo del activo de la actividad de desmonte.

- 13 Cuando los costos del activo de la actividad de desmonte y el inventario producido no sean identificables por separado, la entidad distribuirá los costos de producción del desmonte entre el inventario producido y el activo de la actividad de desmonte utilizando una base de reparto que se fundamente en una medida de producción relevante. Esta medida de producción se calculará para el componente identificado del yacimiento y se utilizará como una referencia para identificar la medida en que ha dado lugar la actividad adicional de crear un beneficio futuro. Ejemplos de estas medidas incluyen:
- (a) el costo del inventario producido comparado con el costo esperado;
 - (b) el volumen de escombros extraído comparado con el volumen esperado, para un volumen dado de producción de mineral; y
 - (c) el contenido del mineral extraído comparado con el contenido de mineral que se esperaba extraer, para una cantidad dada de mineral producido.

Medición posterior de los activos de la actividad de desmonte

- 14 Después del reconocimiento inicial, el activo de la actividad de desmonte se llevará a su costo o a su importe revaluado menos la depreciación o amortización y las pérdidas por deterioro de valor, de la misma forma que el activo existente del que es parte.
- 15 El activo de la actividad de desmonte se depreciará o amortizará de forma sistemática, a lo largo de la vida útil esperada del componente identificado del yacimiento que pasa a ser más accesible como resultado de la actividad de desmonte. Se aplicará el método de las unidades de producción a menos que otro método sea más apropiado.
- 16 La vida útil esperada del componente identificado del yacimiento que se utiliza para depreciar o amortizar el activo de la actividad de desmonte diferirá de la vida útil esperada que se utiliza para depreciar o amortizar la mina en sí misma y los activos relacionados con la vida de ésta. La excepción a esto son las circunstancias limitadas en las que la actividad de desmonte proporciona acceso mejorado a todo el yacimiento restante. Por ejemplo, esto puede ocurrir hacia el final de la vida útil de una mina cuando el componente identificado representa la parte final del yacimiento a extraer.

Apéndice A

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integral de la Interpretación y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Interpretación.

- A1 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores revelará este hecho.
- A2 Una entidad aplicará esta Interpretación a los costos de producción del desmonte incurridos a partir del comienzo del primer periodo presentado.
- A3 Al comienzo del primer periodo presentado, cualquier saldo de activos reconocidos con anterioridad procedente de la actividad de desmonte realizada durante la fase de producción ("activo de desmonte predecesor") se reclasificará como una parte de un activo existente con el que se relaciona la actividad de desmonte, en la medida que en que permanezca un componente identificable del yacimiento con el que el activo de desmonte predecesor pueda asociarse. Estos saldos se depreciarán o amortizarán a lo largo de la vida útil esperada restante del componente identificado del yacimiento con el que se relaciona cada saldo de activo de desmonte predecesor.
- A4 Si no existe un componente identificable del yacimiento con el que se relaciona el activo de desmonte predecesor, se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.