

# SICCH 7

## INTRODUCCIÓN DEL EURO

(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 7)

### Interpretación SIC - 7

#### Introducción del Euro

#### Referencias

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 10 *Hechos Posteriores a la Fecha del Balance General*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera*

#### Problema

---

- 1 Desde el 1 de enero de 1999, con el comienzo efectivo de la Unión Económica y Monetaria (UEM), el euro se convertirá en una moneda autónoma, y las tasas de conversión entre el euro y las monedas de los países participantes quedarán irrevocablemente fijadas, es decir que a partir de esa fecha quedará eliminado el riesgo de posteriores diferencias de cambio entre esas monedas.
- 2 El problema planteado es la aplicación de la NIC 21 al cambio desde las monedas de los Estados Miembros de la Unión Europea participantes al euro ("el cambio").

#### Acuerdo

---

- 3 Los requerimientos de la NIC 21 relativos a la traducción de transacciones y de los estados financieros de entidades en el extranjero, deberían ser estrictamente aplicados en el caso del cambio al euro. El mismo razonamiento se aplica para la fijación de los tipos de cambio del resto de los países que se vayan incorporando a la UEM en etapas posteriores.
- 4 Esto significa, particularmente, que:
  - (a) los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, procedentes de transacciones, se deberán continuar traduciendo a la moneda en la que se presentan los estados financieros, utilizando los tipos de cambio de cierre. Las diferencias de cambio resultantes deberán ser reconocidas inmediatamente como ingresos o gastos, salvo en el caso que la entidad deba continuar aplicando sus políticas contables anteriores, para el supuesto especial de las diferencias de cambio relacionadas con contratos en moneda extranjera, que se utilicen con el objeto de reducir el riesgo de cambio procedentes de transacciones esperadas.
  - (b) las diferencias de cambio acumuladas relacionadas con el proceso de traducción de los estados financieros de negocios en el extranjero, deberán continuar siendo clasificadas como patrimonio, y sólo deberán ser reconocidas como ingresos o gastos al enajenar la inversión neta en el negocio extranjero; y
  - (c) las diferencias de cambio producidas por la traducción de pasivos exigibles, expresados en monedas de los países participantes, no deben ser incluidas en el valor de libros de los activos relacionados.

#### Bases de las conclusiones

---

- 5 El párrafo 23 (a) de la NIC 21 exige que las partidas monetarias en moneda extranjera (definidas en el párrafo 8 de la misma Norma), sean contabilizadas utilizando el tipo de cambio de cierre

correspondiente a la fecha del balance general. De acuerdo con el párrafo 28 de la NIC 21, las diferencias de cambio surgidas por la traducción de partidas monetarias deben ser reconocidas, como ingresos o gastos del período en el que surjan. El comienzo efectivo de la UEM después del cierre del balance general, no cambia la aplicación de estas obligaciones en la fecha de cierre, ya que, de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 10, no tiene relevancia el hecho que el tipo de cambio de cierre pueda o no fluctuar con posterioridad a la fecha del balance general.

- 6 En el párrafo 5 de la NIC 21 se establece que esa Norma no es aplicable a la contabilización de las operaciones de cobertura. Por lo tanto, esta Interpretación no establece cómo se deberían contabilizar las coberturas de partidas en moneda extranjera. La NIC 8 permitiría tal cambio en las políticas contables sólo cuando del mismo se derivara una presentación más adecuada de los hechos y transacciones de la entidad. El comienzo efectivo de la UEM, por sí mismo, no justifica un cambio de las políticas contables seguidas por la entidad respecto a las coberturas de transacciones esperadas, puesto que el cambio al euro no afecta a la racionalidad económica que subyace detrás de tales coberturas. Por tanto, el cambio al euro no altera la política contable según el cual las ganancias y pérdidas en los instrumentos financieros utilizados como coberturas de transacciones esperadas, inicialmente son reconocidas en patrimonio y se compensan, respectivamente, con los ingresos y los gastos relacionados, en períodos futuros.
- 7 El párrafo 48 de la NIC 21 requiere que el monto acumulado de las diferencias de cambio, relacionadas con el proceso de traducción de los estados financieros de un negocio en el extranjero, que han sido diferidas y presentadas como patrimonio de acuerdo con los párrafos 21, 32 o 39(c) de la citada Norma, sean reconocidas como ingresos o gastos precisamente en el mismo ejercicio en que se reconozca la ganancia o la pérdida por la enajenación del negocio extranjero. El hecho que este monto acumulado de las diferencias de cambio, sea fijado por la UEM, no justifica su reconocimiento inmediato como ingreso o como gasto, puesto que las razones y la redacción literal del párrafo 48 de la NIC 21 impiden claramente este tratamiento.

**Fecha de acuerdo**

---

Octubre 1997

**Fecha de vigencia**

---

Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

## **SICCH 10**

### **AYUDAS GUBERNAMENTALES - SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN**

**(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 10)**

## **Interpretación SIC-10**

### *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación*

#### **Referencia**

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.*

#### **Problema**

---

1. En algunos países, las ayudas gubernamentales pueden estar dirigidas al apoyo genérico, o bien al sostenimiento a largo plazo, de las actividades en ciertos sectores o regiones. Las condiciones necesarias para recibir tales ayudas pueden no estar relacionadas, de forma específica, con las actividades operativas llevadas a cabo por la entidad. Son ejemplos de tales tipos de ayudas las transferencias de recursos, por parte de organismos gubernamentales, hacia entidades que:
  - (a) operan en un sector industrial determinado;
  - (b) continúan en su actividad tras haber sido privatizadas; o bien
  - (c) comienzan o continúan desarrollando su actividad en áreas menos desarrolladas.
2. El problema que se plantea es si tales ayudas gubernamentales son “subvenciones gubernamentales”, en función del alcance dado a estos términos en la NIC 20, y por lo tanto deben ser contabilizadas de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

#### **Acuerdo**

---

3. Las ayudas gubernamentales a las entidades cumplen la definición de subvenciones gubernamentales, dada en la NIC 20, incluso si no existen, para recibir las mismas, condiciones específicamente relacionadas con las actividades operativas de la entidad salvo los requisitos de operar en ciertas regiones o dentro de determinados sectores industriales. Tales ayudas no deben, por lo tanto, ser abonadas directamente a patrimonio.

#### **Bases de las Conclusiones**

---

4. En el párrafo 03 de la NIC 20, se definen las subvenciones como ayudas procedentes del gobierno en forma de transferencias de recursos, a una entidad, en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación. La exigencia, de tipo general, consistente en operar en ciertas regiones o sectores industriales, para gozar del derecho a la ayuda gubernamental, constituye una de tales condiciones, de acuerdo con el párrafo citado de la NIC 20. Por lo tanto, tal tipo de ayuda cae dentro de la definición de subvenciones gubernamentales, de forma que son

perfectamente aplicables las disposiciones contenidas en la NIC 20, en particular los párrafos 12 y 20, que se refieren al momento en que debe ser reconocida como un ingreso.

#### **Fecha de acuerdo**

---

Enero 1998

#### **Fecha de vigencia**

---

**Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

# SICCH 12

## CONSOLIDACIÓN ENTIDADES CON COMETIDO ESPECIAL

(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 12)

### SIC 12

#### *Consolidación – Entidades con Cometido Especial*

##### Referencias

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados*
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados e Individuales*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*

##### Problema

---

- 1 Una entidad puede ser creada para cumplir un objetivo concreto y perfectamente definido (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la securitización de activos financieros). Estas entidades denominadas Entidades con Cometido Especial (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades anónimas, fideicomisos o sociedades de personas, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. Las ECE se crean, a menudo, sujetas a condiciones legales que imponen límites estrictos, y a veces permanentes, a los poderes que sus órganos de gobierno, directores o ejecutivos poseen sobre las operaciones de la ECE. Con frecuencia, tales condiciones establecen que las políticas que guían las actividades llevadas a cabo por la ECE no pueden ser modificadas más que, en su caso, por los creadores o patrocinadores de las mismas (es decir, operan en un régimen que se podría denominar de “piloto automático”).
- 2 Con frecuencia el patrocinador (o la entidad para la cual se ha creado la ECE), le transfiere activos a la ECE, obtiene el derecho de uso de los activos de la ECE o ejecuta servicios para ésta, mientras que otros terceros involucrados en la operación (“proveedores de capital”), pueden proporcionar el financiamiento de la ECE. Una entidad que realiza transacciones con la ECE (que será normalmente su creador o patrocinador) puede, en esencia, controlar a la ECE.
- 3 Las modalidades de participación en la ECE pueden, por ejemplo, tomar la forma de un instrumento de deuda, de un instrumento de capital, de un derecho de participación, de una participación en los excedentes o de un arrendamiento. Algunos tipos de participación pueden dar al tenedor, simplemente una tasa de rentabilidad fija o establecida de antemano, mientras que otros tipos le proporcionan derechos o acceso a otros beneficios económicos futuros de las actividades de la ECE. En la mayoría de los casos, el creador o patrocinador de la ECE (o la entidad para la cual ha sido creada) retiene para sí una parte importante de la participación en los beneficios de las actividades de la ECE, incluso en el caso que posea poco o nada del patrimonio de la ECE.
- 4 La NIC 27 exige la consolidación de las entidades que controla la entidad que presenta sus estados financieros. Sin embargo, la citada Norma no proporciona una guía explícita sobre la consolidación de las ECE.
- 5 El problema, se centra, en determinar bajo qué circunstancias una entidad debería proceder a consolidar una ECE.
- 6 Esta Interpretación no es aplicable a los planes de beneficios post-empleo ni a otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los cuales se aplica la NIC 19.

- 7 Una transferencia de activos de una entidad a la ECE puede cumplir con los requisitos para ser considerada como una venta realizada por aquélla. Aún en el caso que se calificase como venta, las normas establecidas en la NIC 27 y en esta Interpretación pueden significar que la entidad debiera consolidar la ECE. Esta Interpretación no contempla las circunstancias en las que se ha de aplicar el tratamiento de venta a la operación descrita, ni tampoco la eliminación de los efectos de tal venta de activos al efectuar la consolidación.

#### **Acuerdo**

- 8 Una ECE será consolidada cuando la esencia de la relación entre una entidad y la ECE indique que ésta es controlada por esa entidad.
- 9 En el contexto de una ECE, el control puede surgir, ya sea por la predeterminación de las actividades a llevar a cabo por la ECE (que opera en un régimen de “piloto automático”) o de alguna otra manera. El párrafo 13 de la NIC 27, indica diversas circunstancias de las cuales se deriva control, incluso en ciertos casos en los que la entidad posee la mitad o menos de los derechos de voto de la otra entidad. De forma similar, el control puede existir incluso en casos donde la entidad apenas posee poco o nada del patrimonio de la ECE. La aplicación del concepto de control exige, en cada caso, el ejercicio de juicio profesional en el contexto de todos los factores relevantes.
- 10 Además de las situaciones descritas en el mencionado párrafo 13 de la NIC 27, las siguientes circunstancias son ejemplos que pueden indicar la existencia de una relación en la que una entidad controla a una ECE y, en consecuencia, debe proceder a consolidarla:
- (a) las operaciones de la ECE son efectuadas, en esencia, por cuenta de la entidad y en concordancia con sus necesidades específicas de negocio, de forma que la entidad se beneficia con las actividades de la ECE;
  - (b) la entidad tiene, en esencia, los poderes de decisión necesarios para obtener la mayoría de los beneficios de las actividades de la ECE, o bien, ha delegado dichos poderes estableciendo un mecanismo de “piloto automático”;
  - (c) la entidad tiene, en esencia, los derechos para obtener la mayoría de los beneficios de la ECE y, por lo tanto, puede estar expuesta a todos los riesgos que inciden sobre las actividades de ésta; o
  - (d) en esencia, la entidad retiene para sí la mayoría de los riesgos de propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos, con el fin de obtener los beneficios de sus actividades.
- 11 Eliminado en texto original en inglés

#### **Bases de las conclusiones**

- 12 La NIC 27, párrafo 12 establece que los estados financieros consolidados deberán incluir todas las afiliadas de la Matriz. La NIC 27, párrafo 4 define a una Matriz como “una entidad que tiene una o más afiliadas”, a una afiliada como “una entidad, incluyendo una sociedad de personas que es controlada por otra entidad (conocida como la Matriz)” y a control como “el poder para dirigir las políticas financieras y operacionales de una entidad para obtener beneficios de sus actividades”. El párrafo 35 del Marco Conceptual y la NIC 8, párrafo 10 (b) (ii) requiere que las transacciones y otros hechos se contabilicen de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente por su forma legal.
- 13 El control sobre otra entidad requiere tener la capacidad para dirigir o dominar su proceso de toma de decisiones, sin tener en cuenta si ésta es efectivamente ejercida. De acuerdo con las definiciones de la NIC 27, párrafo 4, la capacidad para dirigir el proceso de toma de decisiones por sí sólo, sin embargo, es insuficiente para establecer control. La capacidad para dirigir el proceso de toma de decisiones debe estar acompañado por el objetivo de obtener beneficios de las actividades de la entidad.
- 14 La ECE frecuentemente opera de una manera predeterminada tal que ninguna entidad tiene autoridad explícita en la toma de decisiones sobre las actividades continuas de la ECE después de ser constituida (por ejemplo, opera bajo un régimen de “piloto automático”). Prácticamente todos los derechos obligaciones y aspectos de sus actividades que podrían ser controlados están predefinidos y por cláusulas contractuales especificadas o programadas al inicio. En estas circunstancias, el control puede existir para el patrocinador y otros con un interés en los beneficios, aún cuando eso pueda ser particularmente difícil de evaluar, debido a que prácticamente todas las actividades están predeterminadas. Sin embargo, la predeterminación de las actividades de una ECE mediante un mecanismo de “piloto automático” a menudo proporciona evidencia que la capacidad de control ha sido ejercida por la parte que hace la predeterminación para su propio beneficio al constituirse la ECE y está siendo mantenida.
- 15 Eliminado en texto original en inglés.
- 15A En 2004, la CINIIF modificó el alcance de la SIC-12. La Modificación es aplicable para los periodos anuales que empiecen a partir del 1 de enero de 2005, salvo que la entidad hubiere aplicado la NIIF 2 en periodos anteriores, en cuyo caso la modificación es aplicable para dichos periodos. Antes de la Modificación, la SIC-12 excluía de su alcance a los planes de compensaciones en acciones y los planes de beneficios post-empleo. En los párrafos 15B al 15E resumen las consideraciones de la CINIIF para alcanzar su acuerdo sobre modificación del alcance de la SIC-12. Los miembros de la CINIIF han dado más importancia a algunos factores que a otros.
- 15B La CINIIF fue requerida por el IASB para considerar si la exclusión del alcance de la SIC 12 para planes de compensación en acciones debiera ser eliminada al momento de aplicarse la NIIF 2. Los planes de compensación en acciones fueron excluidos del alcance de la SIC 12 porque estaban dentro del alcance de la NIC 19 y esa Norma no especificó requerimientos de reconocimiento y de valorización para los planes de compensación en acciones. Sin embargo, una vez que fuera aplicable la NIIF 2, la NIC 19 ya no sería aplicable a los planes de compensación en acciones. La NIIF 2 especifica los requerimientos de reconocimiento y valorización para los planes de compensación en acciones
- 15C Además, la NIIF 2 modificó la NIC 32 para establecer que los párrafos 33 y 34 relacionados con el tratamiento de acciones propias debieran ser aplicados a las acciones propias

compradas, vendidas, emitidas o anuladas en conexión con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones por los empleados y todos los acuerdos de pagos basados en acciones. Sin embargo, en algunos casos, esas acciones pueden estar en poder de una compañía de fideicomiso (o entidad similar) creada por la entidad con el objeto de cumplir con sus compromisos por pagos en acciones. La eliminación de la exclusión en el alcance en la SIC 12 requeriría que una entidad que controla tal compañía de fideicomiso a consolidarla, y al hacerlo, aplicar los requerimientos de la NIC 32 a las acciones propias que se encuentran en poder de una compañía de fideicomiso.

15D Por lo tanto, la CINIIF concluyó que para asegurar la uniformidad con la NIIF 2 y con la NIC 32, el alcance de la SIC 12 debiera ser modificado eliminando la exclusión de los planes de compensación en acciones.

15E Al mismo tiempo, la CINIIF analizó la exclusión del alcance de la SIC 12 para efectos de planes de beneficios de retiro a empleados, la CINIIF observó que, aún cuando la SIC 12 no excluía otros planes por beneficios a empleados a largo plazo de su alcance, sin embargo, la NIC 19 requiere que esos planes sean contabilizados en forma similar a la contabilización de los planes de beneficios de retiro a empleados. Por lo tanto, la CINIIF concluyó que para asegurar uniformidad con la NIC 19, la exclusión del alcance de la SIC 12 debiera también aplicarse a otros planes de beneficios a empleados a largo plazo.

#### **Fecha de vigencia**

---

Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

#### **Anexo a la SIC-12**

*Este Anexo acompaña a la SIC-12 pero no forma parte de la misma.*

#### **Indicadores de control sobre una ECE**

Con los ejemplos del párrafo 10 de esta Interpretación, se ha intentado dar una indicación acerca de los tipos de circunstancias que deben considerarse a la hora de evaluar un acuerdo concreto, a la luz del principio de prevalencia del fondo sobre la forma. Con las guías proporcionadas, tanto en el texto de la Interpretación como en el Anexo, no se ha pretendido hacer “una lista completa de comprobaciones a realizar” sobre las condiciones que, de forma acumulativa, deben cumplirse para exigir la consolidación de una ECE.

##### *(a) Actividades*

Las actividades de una ECE, en esencia, están siendo dirigidas en nombre de la entidad que presenta sus estados financieros, la cual ha creado, directa o indirectamente, la ECE de acuerdo con sus necesidades específicas.

Son ejemplos de lo anterior:

- la ECE se encarga de proveer las fuentes de capital a largo plazo de la entidad, o apoyar con financiamiento la operación principal o más importante de ella; o
- la ECE provee de bienes o servicios, para que la entidad lleve a cabo su operación principal o más importante, de forma que sin la existencia de la misma, deberían ser provistos por la propia entidad

La dependencia económica de una entidad, con respecto a la entidad que presenta sus estados financieros (como son por ejemplo la relaciones de los proveedores con un cliente importante) no conlleva, por sí misma, la existencia de control.

##### *(b) Toma de decisiones*

La entidad que presenta sus estados financieros tiene, en esencia, los poderes de decisión para controlar, o bien para obtener el control, de la ECE o de sus activos, incluyendo ciertas capacidades de toma de decisiones que se ponen de manifiesto después de la constitución de la misma ECE. Tales poderes de decisión pueden haber sido delegados, estableciendo un mecanismo de “piloto automático”.

Son ejemplos de lo anterior:

- el poder unilateral para disolver la ECE;
- el poder para cambiar los estatutos o las normas de funcionamiento de la ECE; o
- el poder de vetar los cambios que se propongan en los citados estatutos o normas.

(c) *Beneficios*

La entidad que presenta los estados financieros tiene, en esencia, derechos a conseguir la mayoría de los beneficios que procedan de las actividades de la ECE, ya sea en virtud de los estatutos, de un contrato, de un acuerdo, de la concesión de poderes o de cualquier otro mecanismo, acuerdo o medio. Tales derechos a percibir los beneficios de la ECE pueden ser indicativos de control, cuando son a favor de la entidad que está involucrada en transacciones con la ECE, si aquélla pretende obtener tales beneficios del rendimiento financiero de la ECE.

Son ejemplos de lo anterior:

- derechos a la mayoría de los beneficios económicos distribuidos por una entidad en la forma de flujos netos de efectivo, ganancias, activos netos u otros tipos de beneficios económicos; o
- derechos a la mayoría de participaciones residuales en distribuciones de patrimonio programadas, o en una liquidación de la ECE.

(d) *Riesgos*

Puede obtenerse una indicación de control, mediante la evaluación de los riesgos de cada una de las partes involucradas en transacciones con la ECE. Con frecuencia, la entidad que presenta los estados financieros garantiza a los demás inversores que han proporcionado el resto del capital a la entidad, de forma directa o indirecta a través de la ECE, una tasa de rendimiento o alguna forma de protección de sus créditos. Como resultado de este tipo de garantías, la entidad retiene para sí los riesgos residuales o de propiedad, y los otros inversionistas son, en esencia, sólo prestamistas, puesto que su grado de exposición a las ganancias y pérdidas es limitado.

Son ejemplos de lo anterior:

- los proveedores de capital no poseen una participación significativa en los activos netos de la ECE;
- los proveedores de capital no tienen derecho a participar en los beneficios económicos futuros de la ECE;
- los proveedores de capital no están significativamente expuestos a los riesgos inherentes de los activos netos u operaciones subyacentes de la ECE; o
- en esencia, los proveedores de capital reciben principalmente, una contraprestación equivalente al retorno de un prestamista, ya sea por medio de instrumentos de deuda o de capital.

## **SICCH 13**

### **ENTIDADES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE - APORTES NO MONETARIOS DE LOS PARTÍCIPES**

**(SIC 13)**

## Interpretación SIC-13

### Entidades Controladas Conjuntamente – Aportes no Monetarios de los Partícipes

#### Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Activo Fijo*
- NIC 18 *Ingresos Ordinarios*
- NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*

#### Problema

- 1 El párrafo 48 de la NIC 31 se refiere a los aportes y a las ventas realizadas entre el partícipe y el negocio conjunto en los siguientes términos: “Cuando el partícipe aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las ganancias o pérdidas derivadas de la transacción, reflejará el fondo económico de la misma”. Además, el párrafo 24 de la NIC 31 establece que “una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad anónima, una sociedad de personas u otro tipo de entidad, en las cuales cada partícipe adquiere una participación”. En la citada Norma no se dan directrices explícitas sobre el reconocimiento de las ganancias o pérdidas derivadas de los aportes de activos no monetarios, a las entidades controladas conjuntamente (ECC).
- 2 Los aportes a una ECC son transferencias de activos por los partícipes en el negocio conjunto, quienes reciben a cambio un interés en el patrimonio de la entidad. Tales aportes pueden ser de formas diferentes, y pueden ser realizadas por los partícipes de forma simultánea, ya sea en el momento de la creación de la ECC o con posterioridad. La contraprestación recibida por el partícipe a cambio de su aporte puede incluir también efectivo, u otro tipo de pago, que no dependa de los flujos futuros de efectivo de la ECC (“contraprestación adicional”).
- 3 Los asuntos a tratar son los siguientes:
  - (a) cuándo debiera reconocerse, en el estado de resultados del partícipe, la porción de ganancias o pérdidas derivadas de un aporte de activos no monetarios por la participación en el patrimonio de la ECC;
  - (b) cómo debiera el partícipe contabilizar las contraprestaciones adicionales; y
  - (c) cómo debiera proceder el partícipe a presentar, en sus estados financieros consolidados, las ganancias o pérdidas no realizadas en este tipo de operaciones.
- 4 Esta Interpretación se refiere al tratamiento contable aplicable por el partícipe, por los aportes no monetarios a una ECC a cambio de una participación patrimonial, que se contabilizan según el método de la participación o el método de la consolidación proporcional.

## Acuerdo

- 5 Al aplicar el párrafo 48 de la NIC 31, a la contabilización de los aportes no monetarios realizados a cambio de una participación patrimonial, en la ECC, el partícipe reconocerá, en el resultado del período la porción de ganancia o pérdida atribuibles a las participaciones patrimoniales de los demás partícipes, excepto cuando:
  - (a) no han sido transferidos a la ECC los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo o activos no monetarios aportados;
  - (b) la ganancia o pérdida relativa a los bienes aportados no puede ser medida de forma fiable; o bien
  - (c) el aporte no tenga carácter comercial según la descripción dada a éste término en la NIC 16 *Activo Fijo*.

Si se aplica cualquiera de las excepciones de los párrafos (a), (b) o (c) anteriores, las ganancias o pérdidas se considerarían no realizadas, y por lo tanto, no se reconocerán en el resultado del ejercicio, a menos que fuera de aplicación lo establecido en el párrafo 6.

- 6 Si, además de recibir una participación en el patrimonio de la ECC, el partícipe obtiene activos monetarios o no monetarios, reconocerá la porción apropiada de las ganancias o pérdidas derivadas de la transacción, en el resultado del ejercicio.
- 7 Las ganancias o pérdidas no realizadas, derivadas de aportes de activos no monetarios a las ECC, deben ser eliminadas del valor de los activos respectivos cuando se aplique el método de consolidación proporcional, o bien del valor de la inversión si se contabiliza según el método de la participación. Tales ganancias o pérdidas no realizadas no deben ser presentadas como ganancias o pérdidas diferidas en el balance general del partícipe.

#### Bases de las Conclusiones

- 8 En el párrafo 48 de la NIC 31 se exige que, en tanto los activos estén en poder del negocio en conjunto, el participante debiera reconocer únicamente la parte de las ganancias o pérdidas que corresponda a las participaciones poseídas por los demás participantes. Se reconocerán pérdidas adicionales siempre que así lo exija el párrafo 48 de la NIC 31.
- 9 El párrafo 48 de la NIC 31 se refiere a la transferencia de “los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad” como una condición necesaria para el reconocimiento de las ganancias o pérdidas que resulten de las transacciones entre los partícipes y los negocios conjuntos. El párrafo 16, (a) a (d), de la NIC 18, presenta ejemplos de situaciones donde típicamente no se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Esta guía se aplica, por analogía, al reconocimiento de las ganancias y pérdidas procedentes de aportes de activos no monetarios a las ECC. Puesto que el participante interviene en el control conjunto de la ECC, conserva algún tipo de “involucramiento en la administración posterior” del activo transferido. No obstante, no impide el reconocimiento de las ganancias y pérdidas, puesto que el control conjunto no constituye una forma de control en el grado usualmente asociado a la propiedad (párrafo 14 b de la NIC 18).

- 10 En el párrafo 92 del *Marco Conceptual* se establece que “se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, y además el ingreso puede medirse con fiabilidad”. El párrafo 14 (c) de la NIC 18 exige, entre otras condiciones, que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes debe ser objeto de reconocimiento cuando “el monto de los ingresos puede ser medido con fiabilidad”. Esta exigencia de fiabilidad en la valorización también es de aplicación al reconocimiento de las ganancias o pérdidas procedentes de los aportes de activos no monetarios a una ECC.
- 11 En el párrafo 12 de la NIC 18, se explica que “cuando se intercambian o permutan bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza y valor similar, tal intercambio no se considera como una transacción que genera ingresos ordinarios”. Este mismo tipo de razonamiento es aplicable en el caso de aportes de activos no monetarios, puesto que un aporte a una ECC es en esencia, un intercambio de activos con el resto de los participantes al nivel de la propia ECC.
- 12 En la medida que el participante reciba, además de los derechos de propiedad en la ECC, dinero u otros activos no monetarios distintos de los aportados, cuya realización no dependa de los flujos de efectivo futuros de la ECC, el proceso de obtención de las ganancias se puede considerar completo. De acuerdo con ello, la porción correspondiente de las ganancias sobre el aporte no monetario se reconocen en los resultados del período.
- 13 No se considera apropiado presentar como beneficios diferidos las ganancias o pérdidas no realizadas, derivadas de los aportes de activos no monetarios a las ECC, puesto que tales partidas no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos o pasivos como se define en el *Marco Conceptual* (ver párrafos 53 al 64 y 89 al 91).

**Fecha de acuerdo**

---

Junio 1998

**Fecha de vigencia**

---

Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

- 14 Las modificaciones de la contabilización de las aportaciones no monetarias, especificadas en el párrafo 5, se aplicarán de forma prospectiva a las transacciones futuras.
- 15 La entidad aplicará las modificaciones de esta Interpretación hechas por la NIC 16 *Activos Fijos*, en los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si la entidad aplicara dicha Norma en un período anterior, también aplicará estas modificaciones para ese período.

## **SICCH 15**

### **ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS - INCENTIVOS (Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 15)**

## Interpretación SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos*

### Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 17 *Arrendamientos*

### Problema

- 1 En la negociación de un nuevo contrato, o bien en la renovación de un arrendamiento operativo ya existente, el arrendador puede ofrecer determinados incentivos al arrendatario para que acepte el acuerdo. Ejemplos de tales incentivos son un pago inicial hecho por el arrendador al arrendatario o bien el reembolso o asunción, por parte del arrendador, de determinados costos que vaya a tener el arrendatario (tales como los de reubicación, mejoras en los bienes objeto de arrendamiento o los asociados con los compromisos anteriores sobre los activos arrendados que se sustituyen). Alternativamente, los incentivos pueden consistir en que las cuotas de arriendo de los períodos iniciales sean por montos muy reducidos, o incluso que no existan.
- 2 El problema consiste en determinar cómo se deberían reconocer los incentivos derivados de un arrendamiento operativo en los estados financieros, tanto del arrendatario como del arrendador.

### Acuerdo

- 3 Todos los incentivos derivados del acuerdo de renovación o constitución de un nuevo arrendamiento operativo, deben ser reconocidos como parte integrante del precio neto acordado por el uso del activo arrendado, con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.
- 4 El arrendador debe reconocer el costo agregado de los incentivos que ha otorgado, como una reducción de los ingresos por cuotas a lo largo del período del arrendamiento, utilizando un sistema de distribución lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de distribución sistemático sea más representativo del patrón temporal, según el cual van a ir disminuyendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.
- 5 El arrendatario debe reconocer el ingreso agregado de los incentivos que ha recibido, como una reducción de los gastos por cuotas, a lo largo del período del arrendamiento utilizando un sistema de distribución lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de distribución sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir apareciendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.
- 6 Los costos incurridos por el arrendatario, incluyendo los que se relacionen con arrendamientos mantenidos anteriormente (por ejemplo los que procedan de la cancelación, del traslado o de

las mejoras de los bienes arrendados), deben ser contabilizados por éste de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad que resulten aplicables a dichos costos, incluyendo aquéllos que son efectivamente reembolsados por medio del incentivo acordado.

### Bases de las Conclusiones

- 7 En el párrafo 35 del *Marco Conceptual* se explica que, si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás hechos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. También, en el párrafo 10(b) (ii) de la NIC 8 se exige que las políticas utilizadas al contabilizar reflejen la esencia económica de las transacciones.
- 8 Tanto el párrafo 22 del *Marco Conceptual* como el párrafo 25 de la NIC 1, requieren la utilización del concepto de devengado para la preparación de los estados financieros. Por su parte, los párrafos 33 y 50 de la NIC 17, especifican las bases según las cuales los arrendatarios y arrendadores deberían reconocer los montos a cobrar y pagar, en el caso de los arrendamientos operativos.
- 9 La esencia económica subyacente en un arrendamiento operativo consiste en que arrendador y arrendatario intercambian el uso de un activo, durante un período determinado de tiempo, por un monto neto de dinero. Los períodos contables en los cuales se reconoce este monto neto ya sea por parte del arrendador o del arrendatario, no se ve afectado en absoluto por la forma del acuerdo ni por el calendario de pagos pactado. Los pagos hechos por el arrendador al arrendatario, o a quien éste designe, o las rebajas en las cuotas del arrendamiento hechas por el arrendador, como medio para incentivar la consecución del nuevo acuerdo de arrendamiento, o su renovación, son parte inseparable del monto neto a recibir o pagar dentro del arrendamiento operativo.
- 10 Según establece el párrafo 52 de la NIC 17, los costos incurridos por el arrendador por concepto de incentivos al negociar un arrendamiento nuevo o una renovación se suman al valor de libros del activo arrendado y se reconocen como gastos a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos procedentes del mismo. El arrendador incurre en costos iniciales, tales como los costos directos de administración, publicidad y los honorarios legales o por asesorías, para llegar a acordar el contrato, mientras que los incentivos, en el caso de un arrendamiento operativo están, en esencia, relacionados con la contraprestación pactada por el uso del activo arrendado.
- 11 Los costos incurridos por el arrendatario por su cuenta, se contabilizan utilizando las reglas de reconocimiento que les sean aplicables. Por ejemplo, los costos derivados del traslado se reconocerán como un gasto en el estado de resultados del período en el que han sido incurridos. La contabilización de tales costos no depende de que vayan o no a ser efectivamente reembolsados en virtud de un acuerdo de incentivos al nuevo contrato, puesto que no se relacionan con la contraprestación a pagar por el uso del activo arrendado.

**Fecha de acuerdo**

---

Junio 1998

**Fecha de vigencia**

---

Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

**SICCH 21**

**IMPUESTOS A LA RENTA  
RECUPERACIÓN DE ACTIVOS NO DEPRECIABLES  
REVALORIZADOS**

**(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 21)**

## **Interpretación SIC - 21**

### **Impuestos a la Renta - Recuperación de Activos No Depreciables Revalorizados**

#### **Referencias**

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 12 *Impuestos a la Renta*
- NIC 16 *Activo Fijo*
- NIC 40 *Propiedades de Inversión*

#### **Problema**

---

- 1 Según la NIC 12 párrafo 51, la valorización de los pasivos y activos por impuestos diferidos debiera reflejar las consecuencias tributarias que se derivarían de la manera en que la entidad espera, a la fecha del balance general, recuperar o liquidar el valor de libros de esos activos y pasivos que dan origen a diferencias temporarias.
- 2 En la NIC 12 párrafo 20 se indica que la revalorización de un activo no siempre afecta la renta líquida imponible (pérdida tributaria) en el período de la revalorización y que la base tributaria del activo puede no ajustarse producto de la revalorización. Si la recuperación futura del valor de libros será tributable, cualquier diferencia entre el valor de libros del activo revalorizado y su base tributaria constituye una diferencia temporaria y da origen a un pasivo o activo por impuestos diferidos.
- 3 El problema es cómo interpretar el término “recuperación” para un activo que no se deprecia (activo no depreciable) y que se revaloriza de acuerdo al párrafo 31 de la NIC 16.
- 4 Esta interpretación también se aplica a las propiedades de inversión que se llevan a valores revalorizados según la NIC 40 párrafo 33, pero que serían consideradas no depreciables, si fuera a aplicarse la NIC 16.

#### **Acuerdo**

---

- 5 El pasivo o activo por impuestos diferidos que se origina de la revalorización de un activo no sujeto a depreciación de acuerdo a la NIC 16 párrafo 31 se valorizará en base a las consecuencias tributarias que se derivarían de la recuperación del valor de libros de ese activo por medio de la venta, independiente de la base de valorización para el valor de libros de ese activo. Por lo tanto, si en la ley tributaria se especifica una tasa de impuestos para el monto tributable producto de la venta de un activo que difiere de la tasa de impuestos aplicable al monto tributable generado al utilizar un activo, la tasa anterior se aplica para

valorizar el pasivo o activo por impuestos diferidos relacionado con un activo no sujeto a depreciación.

#### **Bases de las Conclusiones**

---

- 6 El *Marco Conceptual* establece que una entidad reconoce un activo si es probable que los beneficios económicos futuros asociados al activo fluirán a la entidad. Generalmente, aquellos beneficios económicos futuros se derivarán (y por lo tanto el valor de libros de un activo será recuperado) de la venta, del uso, o bien del uso y posterior venta del activo. El reconocimiento de la depreciación implica que se espera recuperar el valor de libros del activo depreciable a través del uso hasta el límite de su monto depreciable, y a través de la venta a su valor residual. De acuerdo con ello, el valor de libros de un activo no depreciable, tal como los terrenos con una vida ilimitada, se recuperará sólo a través de su venta. Esto es, como el activo no se deprecia, no cabe esperar que alguna parte de su valor de libros sea recuperada (esto es consumida) a través del uso. Los impuestos diferidos asociados a activos no depreciables reflejarán las consecuencias tributarias de vender el activo.
- 7 La forma esperada de recuperación no puede justificarse a partir de la base de valorización del valor de libros del activo. Por ejemplo, si el valor de libros de un activo no depreciable se mide por su valor de uso, la base de medición no implica que se espere recuperar el valor de libros del activo a través de su uso, sino a través del valor residual obtenido en su enajenación final.

#### **Fecha de acuerdo**

---

Agosto 1999

#### **Fecha de vigencia**

---

Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

# SICCH 25

## IMPUESTOS A LA RENTA CAMBIOS EN LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DE UNA ENTIDAD O DE SUS ACCIONISTAS

(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 25)

### Interpretación SIC - 25

#### *Impuestos a la Renta - Cambios en la Situación Tributaria de una Entidad o de sus Accionistas*

#### Referencias

---

• NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

• NIC 12 *Impuestos a la Renta*

#### Problema

---

- 1 Un cambio en la situación tributaria de una entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para una entidad aumentando o disminuyendo sus pasivos o activos por impuestos. Por ejemplo, esto puede ocurrir con la oferta pública de los instrumentos de patrimonio de una entidad o en la reestructuración del patrimonio de una entidad. También puede suceder con el traslado de un accionista controlador a un país extranjero. Producto de un hecho como ese, una entidad puede ser gravada de manera diferente. Por ejemplo, puede ganar o perder incentivos tributarios o quedar sujeta a una tasa tributaria diferente en el futuro.
- 2 Un cambio en la situación tributaria de una entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos por impuestos a la renta de la entidad. El cambio también puede aumentar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, según el efecto que tenga el cambio en la situación tributaria en las consecuencias tributarias que surgirán de la recuperación o liquidación del valor de libros de los activos y pasivos de la entidad.
- 3 El problema es cómo una entidad debiera contabilizar las consecuencias tributarias de un cambio en su situación tributaria o la de sus accionistas.

#### Acuerdo

---

- 4 Un cambio en la situación tributaria de una entidad o de sus accionistas no da origen a aumentos o disminuciones de los montos reconocidos directamente en el patrimonio. Las consecuencias de los impuestos a la renta y diferidos que produce un cambio en la situación tributaria se incluirán en la utilidad o pérdida del período, a menos que esas consecuencias se relacionen con transacciones y hechos que generen, en el mismo u otro período, un abono o cargo directo al monto reconocido del patrimonio. Esas consecuencias tributarias que se relacionan con cambios en el monto de patrimonio reconocido, en el mismo u otro período (no incluidos en la utilidad o pérdida), se debitarán o acreditarán directamente a patrimonio.

#### Bases de las Conclusiones

---

- 5 El párrafo 58 de la NIC 12 requiere que los impuestos a la renta y diferidos sean incluidos en la utilidad o pérdida del período, salvo en la medida que el impuesto surja de una transacción o hecho que haya de ser reconocido directamente en el patrimonio, ya sea en el mismo o en un período diferente (o surja de una combinación de negocios). El párrafo 61 de

la NIC 12 exige que los impuestos a la renta y diferidos sean cargados o abonados directamente al patrimonio si el impuesto está asociado a partidas que son abonadas o cargadas, en el mismo período o en uno diferente, directamente al patrimonio.

- 6 El párrafo 62 de la NIC 12 identifica ejemplos de circunstancias en las que una transacción o hecho se reconocen directamente en patrimonio, tal y como se exige o permite por otras Normas Internacionales de Información Financiera. Todas estas circunstancias dan lugar a cambios en el monto reconocido del patrimonio, a través del reconocimiento de un abono o de un cargo hechos directamente en patrimonio.
- 7 El párrafo 65 de la NIC 12 explica que, cuando la base tributaria de un activo revalorizado cambia, cualquier consecuencia tributaria se reconoce directamente en el patrimonio, pero sólo en la medida en que la revalorización contable se haya reconocido, o se vaya a reconocer, directamente en el patrimonio (reserva de revalorización).
- 8 Como las consecuencias tributarias reconocidas directamente en el patrimonio deben estar asociadas con transacciones o hechos reconocidos directamente en patrimonio, ya sea en el mismo o en un período diferente, puede esperarse que el monto acumulado de los impuestos cargados o abonados directamente al patrimonio sea igual al que habría sido cargado o abonado directamente al mismo si la nueva situación tributaria se hubiera aplicado previamente. El párrafo 63 (b) de la NIC 12 reconoce que puede resultar difícil la determinación de las consecuencias tributarias de un cambio en la tasa tributaria o en otras disposiciones tributarias que afecten a un impuesto diferido activo o pasivo y que estén asociados a una partida previamente cargada o abonada al patrimonio. Debido a esto, el párrafo 63 de la NIC 12 sugiere que puede ser necesaria una asignación o distribución del monto.

**Fecha de acuerdo**

---

Agosto 1999

**Fecha de vigencia**

---

Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

## **SICCH 27**

### **EVALUACIÓN DE LA ESENCIA DE LAS TRANSACCIONES QUE INVOLUCRAN LA FORMA LEGAL DE UN ARRENDAMIENTO**

**(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 27)**

## Interpretación SIC-27

### *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Involucran la Forma Legal de un Arrendamiento*

#### Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 11 *Contratos de Construcción*
- NIC 17 *Arrendamientos*
- NIC 18 *Ingresos Ordinarios*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*
- NIIF 4 *Contratos de Seguro*

#### Problema

- 1 Una Entidad puede realizar con un tercero no relacionado (un Inversionista), una transacción o una serie de transacciones estructuradas (un acuerdo), cuya forma legal es la de un arrendamiento. Por ejemplo, la Entidad puede arrendar activos a un Inversionista y a continuación tomar los mismos activos en subarrendamiento o, alternativamente, vender legalmente los activos y luego tomarlos en arrendamiento posterior. La forma de cada acuerdo, así como sus términos y condiciones, puede variar significativamente. En el caso de arrendamiento inicial con subarrendamiento posterior, puede que el acuerdo haya sido diseñado para conseguir una ventaja tributaria para el Inversionista, que la comparte con la Entidad en la forma de honorarios, y no se haya diseñado para transferir el derecho de uso de un activo.
- 2 Cuando un acuerdo con un Inversionista reviste la forma legal de arrendamiento, los problemas son:
  - (a) cómo determinar si una serie de transacciones están interrelacionadas y deben ser registradas como una única transacción;
  - (b) determinar si el acuerdo satisface la definición de un arrendamiento según la NIC 17; y en caso contrario;
    - (i) si la cuenta separada de inversión y las obligaciones de pago por arrendamiento que pudieran existir representan activos y pasivos de la Entidad (considere, por ejemplo, el caso descrito en el párrafo 2(a) del Anexo A);
    - (ii) cómo debiera la Entidad registrar otras obligaciones derivadas del acuerdo; y
    - (iii) cómo debiera registrar la Entidad el honorario que podría recibir de un Inversionista.

#### Acuerdo

- 3 Una serie de transacciones que involucran la forma legal de un arrendamiento están relacionadas y deben registrarse como una única transacción, cuando el efecto económico de las mismas no pueda ser comprendido sin referencia al conjunto de transacciones como un todo. Se da este caso, por ejemplo, cuando la serie de transacciones están íntimamente relacionadas, se negocian como una única transacción y tienen lugar de forma simultánea o como una secuencia continua. (El Anexo A proporciona ejemplos de la aplicación de esta Interpretación).
- 4 La contabilidad debe reflejar la esencia del acuerdo. Deben evaluarse todos los aspectos e implicancias del acuerdo para determinar su esencia, poniendo énfasis sobre aquellos aspectos e implicancias que tienen un efecto económico.
- 5 La NIC 17 se aplica cuando la esencia de un acuerdo incluye la transferencia del derecho de uso de un activo durante un periodo acordado. Entre los indicadores que individualmente demuestran que un acuerdo puede, en esencia, no implicar un arrendamiento según la NIC 17, se incluyen los siguientes (el Anexo B proporciona ejemplos de esta Interpretación):
  - (a) la Entidad mantiene todos los riesgos y beneficios asociadas a la propiedad del activo subyacente, y disfruta esencialmente de los mismos derechos de uso que mantenía antes del acuerdo;
  - (b) la razón fundamental del acuerdo es alcanzar un determinado resultado tributario, y no de transferir el derecho de uso de un activo; y
  - (c) en las condiciones del acuerdo se incluye una opción cuyos términos hacen casi seguro su ejercicio (por ejemplo, una opción de venta a un precio suficientemente más alto que el valor justo esperado para cuando se pueda ejercer la opción).
- 6 Las definiciones y guías contenidas en los párrafos 49 a 64 del *Marco Conceptual* deben aplicarse en la determinación de si, en esencia, una determinada cuenta separada de inversión y las obligaciones de pago por el arrendamiento representan activos y pasivos, respectivamente, para la Entidad. Entre los indicadores que, conjuntamente, demuestran que en esencia la cuenta separada de inversión y las obligaciones de pago por arrendamiento no satisfacen las definiciones de un activo y un pasivo, respectivamente, y por lo tanto no deben ser reconocidos por la Entidad, se incluyen los siguientes:
  - (a) La Entidad no es capaz de controlar la cuenta de inversión para conseguir sus propios objetivos y no está obligada a satisfacer los pagos por el arrendamiento. Esto ocurre cuando, por ejemplo, se coloca un monto prepagado en una cuenta separada de inversión para proteger al Inversionista, de forma que sólo puede ser usada para efectuar pagos al Inversionista. El Inversionista acuerda que los pagos por las obligaciones del arrendamiento serán efectuados con fondos de la cuenta de inversión, y la Entidad no tiene capacidad para retener pagos al Inversionista desde esta cuenta de inversión.
  - (b) La Entidad sólo tiene un riesgo remoto de reembolsar el monto completo de cualquier honorario recibido de un Inversionista y posiblemente pagar algún monto adicional, o, cuando un honorario no ha sido recibido, sólo tiene un riesgo remoto de pagar un monto en concepto de otras obligaciones (por ejemplo, una garantía). Existe sólo un riesgo remoto de

pago cuando, por ejemplo, los términos del acuerdo requieren que se invierta un monto prepagado en activos libres de riesgo, de los que se espera que generen flujos de efectivo suficientes para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento; y.

- (c) Aparte de los flujos de efectivo iniciales generados al comienzo del acuerdo, los únicos flujos de efectivo esperados bajo los términos del acuerdo, son los pagos por arrendamiento que se satisfacen exclusivamente con fondos tomados de la cuenta separada de inversión establecida con los flujos de efectivo iniciales.

7 Otras obligaciones de un acuerdo de arrendamiento, incluyendo cualquier garantía proporcionada y las obligaciones asumidas en caso de un término anticipado, deben ser registradas según la NIC 37, NIC 39 o la NIIF 4, dependiendo de los términos del mismo.

8 Los criterios del párrafo 20 de la NIC 18 deben aplicarse a los hechos y circunstancias de cada acuerdo, con el fin de determinar cuándo reconocer como ingreso un honorario que la Entidad pueda recibir. Deberán considerarse factores tales como si hay una responsabilidad continuada en forma de obligaciones de desempeño, futuras y significativas, que sean necesarias para ganar el honorario, si hay riesgos que se han retenido, los términos de cualquier acuerdo de garantía o el riesgo de reembolso del honorario. Entre los indicadores que, de forma individual, demuestran que es inapropiado el reconocimiento del honorario como ingreso cuando se recibe, si se recibieron al comienzo del acuerdo, se incluyen los siguientes:

(a) la existencia de obligaciones, ya sea, para realizar o para abstenerse de, ciertas actividades importantes, son condiciones para ganar el honorario recibido, y por lo tanto la ejecución de un acuerdo legalmente obligatorio no es el acto más relevante requerido por el acuerdo.

(b) se imponen limitaciones al uso del activo subyacente que tienen el efecto práctico de restringir y cambiar significativamente la capacidad de uso del activo por la Entidad (por ejemplo, agotarlo, venderlo o darlo en prenda como garantía colateral).

(c) la posibilidad de reembolsar cualquier monto del honorario y posiblemente pagar algún monto adicional no es remota. Esto sucede cuando, por ejemplo:

(i) el activo subyacente no es un activo especial que sea necesario para que la Entidad lleve a cabo su negocio, y por ello existe una posibilidad que la Entidad pueda pagar un monto para finalizar anticipadamente el acuerdo; o

(ii) la Entidad está obligada por los términos del acuerdo, o tiene libertad total o parcial, para invertir un monto prepagado en activos que impliquen un riesgo importante (como por ejemplo, divisas, tasa de interés o riesgo de crédito). En esta circunstancia, el riesgo que el valor de la inversión sea insuficiente para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento no es remoto, y por ello existe una posibilidad que la Entidad pueda ser requerida para que pague algún monto.

9 El honorario debe presentarse en el estado de resultados basándose en su esencia y naturaleza económica.

## **Información a revelar**

---

10 Todos los aspectos de un acuerdo que, en esencia, no involucra un arrendamiento, según la NIC 17, deben ser considerados al determinar la información a revelar necesaria para comprender el acuerdo y el tratamiento contable adoptado. Una Entidad debe revelar lo siguiente, en cada período en el que exista un acuerdo:

(a) una descripción del acuerdo que incluya:

(i) el activo subyacente y cualquier restricción a su uso;

(ii) el período de vigencia y otros términos relevantes del acuerdo;

(iii) las transacciones que están relacionadas conjuntamente, incluyendo cualquier opción; y

(b) el tratamiento contable aplicado a cualquier honorario recibido, el monto reconocido como ingreso en el período, y la partida del estado de resultados en la que está incluido.

11 La información a revelar requerida, de acuerdo con el párrafo 10 de esta Interpretación, debe ser proporcionada individualmente para cada acuerdo o de forma agregada para cada clase de acuerdos. Una clase es un grupo de acuerdos con activos subyacentes de naturaleza similar (por ejemplo, plantas generadoras de energía).

## **Bases de las Conclusiones**

---

12 El párrafo 9 de la NIC 11 *Contratos de Construcción*, requiere que un grupo de contratos sea tratado como un único contrato cuando el grupo en cuestión se ha negociado como un solo paquete, los contratos están tan interrelacionados que son, en realidad, parte de un proyecto único con un margen de ganancia conjunto, y los contratos son llevados a cabo simultáneamente o en una secuencia continua. En tal situación, una serie de transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento están interrelacionadas y son registradas como una transacción única, porque el efecto económico conjunto no puede ser comprendido sin referencia a la serie de transacciones como un todo.

13 Un acuerdo se registra como un arrendamiento, de acuerdo con la NIC 17, cuando transfiere al arrendatario, a cambio de un pago o de una serie de pagos, el derecho de uso de un activo durante un período acordado. Para que la información represente fielmente las transacciones que pretende representar, el párrafo 35 del *Marco Conceptual* establece que es necesario que las transacciones sean registradas y presentadas de acuerdo con su esencia y realidad económica, no simplemente según su forma legal.

14 Cuando una Entidad no controla los activos que serán usados para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento y no está obligada a efectuar los pagos por arrendamiento, no reconoce los activos y las obligaciones de pago por arrendamiento, porque no se satisfacen las definiciones de activo y un pasivo. Esto es diferente cuando se da la circunstancia que la Entidad controla los activos, está obligada a satisfacer los pagos por arrendamiento y posteriormente transfiere los activos a un tercero (incluyendo la cesión a un fideicomiso). En esa circunstancia, la transferencia de activos (a veces denominada "en esencia") no libera por

si misma a la Entidad de su obligación principal, en la ausencia de su transferencia legal. Un activo financiero y un pasivo financiero, o alguna parte de ellos, serán eliminados de las cuentas sólo cuando se cumplan los requisitos contenidos en los párrafos 15-37 y 39-42 de la NIC 39.

- 15 La NIIF 4 proporciona guías para el reconocimiento y valorización de garantías financieras e instrumentos similares que implican pagos a realizar si el deudor no cumple con los pagos a su vencimiento, si dicho contrato transfiere un riesgo de seguro significativo al emisor. Los contratos de garantía financiera que contemplan pagos a realizar en respuesta a cambios en relación con una variable (a veces denominada 'subyacente'), están sujetos a la NIC 39.
- 16 La NIC 18 aborda el tratamiento contable de los ingresos ordinarios. El párrafo 75 del *Marco Conceptual* indica que las ganancias no son diferentes, en su naturaleza, de los ingresos ordinarios. Por ello, las exigencias de la NIC 18 son aplicables, ya sea por analogía o de otra manera. El ejemplo 14(c) del Anexo de la NIC 18 establece que un honorario ganado por la realización de un hecho relevante, que es mucho más importante que cualquier otro hecho, se reconoce como ingreso cuando el hecho relevante ha sido completado. El ejemplo también indica que es necesario distinguir entre honorarios ganados al completarse un hecho relevante y los honorarios relacionados con el desempeño futuro o con riesgos retenidos.

#### **Fecha de acuerdo**

---

Febrero 2000

#### **Fecha de vigencia**

---

**Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

## **Anexo A**

### **Transacciones interrelacionadas**

*Este Anexo acompaña, pero no es parte de la SIC-27.*

- A1.** Esta Interpretación requiere considerar si una serie de transacciones que involucran la forma legal de un arrendamiento están interrelacionadas, para determinar si las transacciones se registran como una única transacción.
- A2.** Ejemplos excepcionales que son vistos como un todo y registrados como transacciones únicas, incluyen los siguientes casos:
- (a) Una Entidad arrienda un activo a un Inversionista (el arrendamiento principal) y arrienda el mismo activo por un período más corto (el subarrendamiento posterior). Al término del período de subarrendamiento, la Entidad tiene derecho de comprar los derechos del inversionista a base de una opción de compra. Si la Entidad no ejercita su opción de compra, el Inversionista tiene opciones disponibles bajo cada una de las cuales recibe un rendimiento mínimo por su inversión en el arrendamiento principal. El Inversionista puede ejercer su opción de venta y transferir así el activo subyacente a la Entidad, o requerir a la Entidad que proporcione un rendimiento sobre la inversión del Inversionista en el arrendamiento principal.

El objetivo predominante del acuerdo es alcanzar una ventaja tributaria para el Inversionista, que es compartida con la Entidad en forma de un honorario, y no transferir el derecho de uso sobre un activo. El Inversionista paga el honorario y prepa los pagos de las obligaciones de pago por arrendamiento bajo el arrendamiento principal. El acuerdo requiere que el monto prepago sea invertido en activos libres de riesgo y además, como un requisito para la finalización de la ejecución del acuerdo legalmente contraído, colocado en una cuenta separada de inversión mantenida por un Fideicomiso fuera del control de la Entidad. El honorario es retenido por la Entidad.

Durante el plazo del subarrendamiento, las obligaciones de pago por el mismo son satisfechas con fondos de un monto igual retirado de la cuenta separada de inversión. La Entidad garantiza las obligaciones de pago por el subarrendamiento, y deberá satisfacer la garantía si la cuenta separada de inversión tiene un saldo insuficiente. La Entidad, y no el Inversionista, tiene el derecho de terminar el subarrendamiento por adelantado en determinadas circunstancias (por ejemplo, si hay un cambio en una norma tributaria local o internacional que cause al Inversionista la pérdida de parte o de la totalidad de los beneficios tributarios, o si la Entidad decide deshacerse del activo subyacente por ejemplo, reemplazándolo, vendiéndolo o agotándolo) y mediante el pago de un monto de término al Inversionista. Si la Entidad elige un término adelantado, deberá pagar el monto de término con fondos de la cuenta separada de inversión, y si el saldo de dicha cuenta fuera insuficiente, la diferencia sería pagada por la Entidad. El activo subyacente es un activo especial que la Entidad necesita para llevar a cabo su negocio.

- (b) Una Entidad arrienda un activo a otra Entidad durante toda su vida económica y arrienda el mismo activo en subarrendamiento posterior bajo los mismos términos y condiciones del arrendamiento original. Las dos Entidades tienen el derecho, exigible legalmente, de

compensar uno contra otro los montos adeudados entre las partes, y el propósito de liquidar estos montos en términos netos.

- (c) Una entidad (Entidad A) arrienda un activo a otra entidad (Entidad B), y obtiene un préstamo a firme de un financista (usando las rentas del arrendamiento y el activo como garantía colateral). La Entidad A vende a un fideicomisario el activo sujeto al arrendamiento y el préstamo, y a continuación arrienda ese mismo activo. La Entidad A acuerda simultáneamente volver a comprar el activo al término del arrendamiento, por un monto igual al precio de venta. El financista legalmente libera a la Entidad A de la responsabilidad original por el préstamo, y la Entidad A garantiza el reembolso del préstamo a firme si la Entidad B no efectúa los pagos a que está obligada según el arrendamiento original. La calificación crediticia de la Entidad B es AAA y los montos de los pagos bajo cada arrendamiento son iguales. La Entidad A tiene un derecho, exigible legalmente, de compensar los montos adeudados en cada arrendamiento, y tiene el propósito de liquidar en términos netos los derechos y obligaciones por los arrendamientos.
- (d) Una entidad (Entidad A) vende legalmente un activo a otra entidad (Entidad B) y arrienda posteriormente el mismo activo. La Entidad B está obligada a devolver el activo a la Entidad A al término del periodo de arrendamiento, por un monto que tiene el efecto práctico global, cuando se consideran los pagos a recibir por el arrendamiento, de proporcionar a la Entidad B una rentabilidad anual de LIBOR más 2% sobre el precio de compra.

## Anexo B

### La esencia de un acuerdo

*Este Anexo acompaña, pero no es parte de la SIC-27.*

- B1.** La Interpretación requiere considerar la esencia de un acuerdo para determinar si incluye la transferencia del derecho de uso de un activo por un período de tiempo acordado.
- B2.** En cada uno de los ejemplos descritos en el Anexo A, el acuerdo no implica, en esencia, un arrendamiento según la NIC 17 por las siguientes razones:
- (a) en el ejemplo descrito en el párrafo A2(a), el acuerdo es diseñado fundamentalmente para generar beneficios tributarios que son compartidos entre las dos Entidades. Aún cuando los periodos del arrendamiento principal y el subarrendamiento sean diferentes, las opciones disponibles para cada una de las Entidades al término del período de subarrendamiento, se estructuran de forma tal que el inversionista asume sólo un monto poco significativo de riesgo del activo durante el período del arrendamiento principal. La esencia del acuerdo es que la Entidad recibe un honorario por ejecutar los acuerdos, y retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente.
  - (b) en el ejemplo descrito en el párrafo A2(b), los términos y condiciones y el período de cada arrendamiento son los mismos. Por ello, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente son los mismos que existían antes de celebrarse el acuerdo. Además, los montos adeudados son compensados unos contra otros, y así no se retiene ningún riesgo de crédito. La esencia del acuerdo es que no ha ocurrido ninguna transacción.
  - (c) en el ejemplo descrito en el párrafo A2(c), la Entidad A mantiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente, y el riesgo de pago bajo la garantía es sólo remoto (debido a la calificación crediticia AAA). La esencia del acuerdo es que la Entidad A pide prestado efectivo, garantizado por el activo subyacente.
  - (d) en el ejemplo descrito en el párrafo A2(d), los riesgos y beneficios de la Entidad A, inherentes a la propiedad del activo subyacente, no cambian sustantivamente. La esencia del acuerdo es que la Entidad A pide prestado efectivo, garantizado por el activo subyacente y pagadero en cuotas a lo largo del período de arrendamiento y con un monto final al término del período de arrendamiento. Los términos de la opción excluyen el reconocimiento de una venta. Normalmente, en una venta con arrendamiento posterior, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente vendido son retenidos, por el vendedor sólo durante el período del arrendamiento.

# SICCH 29

## INFORMACIÓN A REVELAR CONTRATOS DE CONCESIÓN

(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 29)

### SIC 29 Interpretación

#### Información a Revelar – Contratos de Concesión

##### Referencias

---

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 16 *Activo Fijo*
- NIC 17 *Arrendamientos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles*
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesiones de Obras Públicas*

##### Problema

---

- 1 Una entidad (el Operador) puede celebrar un contrato con otra entidad (el Otorgante) para proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales. El Otorgante puede ser una entidad perteneciente al sector público o privado, incluyendo a los organismos gubernamentales. Ejemplos de contratos de concesión de servicios incluyen el tratamiento de aguas y servicios de abastecimiento, autopistas, estacionamientos, túneles, puentes, aeropuertos y redes de telecomunicaciones. Ejemplos de acuerdos que no constituyen concesión de servicios son los casos en que una entidad contrata externamente parte de sus servicios internos (por ejemplo, cafetería para empleados, mantenimiento de edificios, así como funciones de contabilidad y de tecnología de la información).
- 2 Un contrato de concesión de servicios implica, por lo general, que el Otorgante transfiere la concesión al Operador, durante el período que dura la misma:
  - (a) el derecho a proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales, y
  - (b) en algunos casos, el derecho a usar ciertos activos especificados, sean estos tangibles, intangibles o financieros.A cambio de lo anterior, el Operador:
  - (c) se compromete a proporcionar los servicios de acuerdo con ciertos plazos y condiciones durante el período de concesión, y
  - (d) en su caso, se compromete a devolver, al término del período de concesión, los derechos que ha recibido a su comienzo o que ha adquirido durante el período de duración de la misma.

- 3 La característica común a todos los contratos de concesión de servicios es que el Operador de la concesión recibe un derecho y asume, simultáneamente, una obligación de proporcionar servicios públicos.
- 4 El tema a resolver es qué información debe ser revelada en las notas a los estados financieros, tanto del Operador como del Otorgante.
- 5 Ciertos detalles y revelaciones asociados con algunos contratos de concesión de servicios han sido ya abordados por otras Normas (por ejemplo, la NIC 16 se aplica a las adquisiciones de partidas de activo fijo, la NIC 17 se aplica a los arrendamientos de activos y la NIC 38 se aplica a las adquisiciones de activos intangibles). Sin embargo, un contrato de concesión de servicios puede implicar la existencia de contratos pendientes de ejecución, que no han sido abordados por otras Normas de contabilidad, a menos que los contratos sean onerosos, en cuyo caso es de aplicación la NIC 37. Por lo tanto, esta Interpretación aborda las revelaciones adicionales sobre los contratos de concesión de servicios.

#### **Acuerdo**

---

- 6 Todos los aspectos de un contrato de concesión de servicios deberán ser considerados al determinar las revelaciones apropiadas en las notas a los estados financieros. El Operador y el Otorgante deberán revelar en cada período, lo siguiente:
  - (a) una descripción del contrato;
  - (b) los términos relevantes del contrato, que pueden referirse al monto, oportunidad y probabilidad de los flujos de efectivo futuros (por ejemplo, el período de la concesión, fechas de revisión de precios y las bases sobre las que se revisan los precios o se renegocian las condiciones);
  - (c) la naturaleza y alcance (esto es, la cantidad, período de tiempo o monto, según corresponda) de:
    - (i) los derechos a usar determinados activos;
    - (ii) las obligaciones de proporcionar o los derechos de recibir el suministro de servicios;
    - (iii) las obligaciones de adquirir o construir activos fijos;
    - (iv) las obligaciones de entregar o los derechos a recibir determinados activos al término del período de concesión;
    - (v) las opciones de renovación y terminación, y
    - (vi) otros derechos y obligaciones (por ejemplo, una mantención mayor); y
  - (d) los cambios en el contrato que hayan ocurrido durante el período.
  - (e) como ha sido clasificado el contrato de servicio.

- 6A Un operador deberá revelar los montos de los ingresos ordinarios y los resultados registrados en el período por intercambios de servicios de construcción por activos financieros o un activo intangible.
- 7 Las informaciones a revelar exigidas, de acuerdo con el párrafo 6 de esta Interpretación, deberán ser proporcionadas en forma individual para cada contrato de concesión de servicios, o bien de manera agregada para cada clase de contratos. Una clase es un grupo de contratos de concesión de servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobro de peajes, telecomunicaciones y servicios de tratamiento de aguas).

#### **Bases de las Conclusiones**

---

- 8 El párrafo 15 del *Marco Conceptual* establece que las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad de la entidad para generar efectivo y efectivo equivalente, así como de la oportunidad y probabilidad de su generación. El párrafo 21 del *Marco Conceptual* establece que los estados financieros también incluyen notas, cuadros complementarios y otra información. Por ejemplo, pueden contener información adicional que es relevante para las necesidades de los usuarios acerca de las partidas contenidas en el balance general y en el estado de resultados. También pueden incluir revelaciones acerca de los riesgos e incertidumbres que afectan a la entidad, así como cualquier recurso u obligación no reconocidos en el balance general.
- 9 Con frecuencia, un contrato de concesión de servicio tiene disposiciones o características importantes, que justifican la revelación de información necesaria para ayudar en la evaluación del monto, oportunidad y probabilidad de los flujos de efectivo futuros, así como de la naturaleza y alcance de los diferentes derechos y obligaciones involucrados. Los derechos y obligaciones asociados con los servicios que deben proporcionarse suponen, por lo general, un alto nivel de interés público (por ejemplo, proporcionar energía eléctrica a una ciudad). Otras obligaciones pueden incluir acciones importantes, tales como construir una obra de infraestructura (por ejemplo, una planta generadora de energía) y entregar ese activo al Otorgante de la concesión al término del período de concesión.
- 10 El párrafo 103 (c) de la NIC 1 exige que las notas de una entidad proporcionen la información adicional, que no esté presente en el cuerpo del balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio o en el estado de flujos de efectivo, que resulte relevante para la debida comprensión de cualquiera de esos estados. La definición de notas, en el párrafo 11 de la NIC 1, indica que éstas proporcionan e incluyen descripciones narrativas o desagregaciones de los montos revelados en el balance general, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio y en el estado de flujos de efectivo, así como otra información sobre partidas que no cumplen las condiciones para su reconocimiento en dichos estados.

#### **Fecha de acuerdo**

---

Mayo 2001

#### **Fecha de vigencia**

---

**Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

# SICCH 31

## INGRESOS ORDINARIOS – PERMUTAS DE SERVICIOS DE PUBLICIDAD

(Comité Permanente de Interpretaciones - SIC 31)

### Interpretación SIC-31 *Ingresos Ordinarios – Permutas de Servicios de Publicidad*

#### Referencias

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 18 *Ingresos Ordinarios*

#### Problema

---

- 1 Una entidad (Vendedor) puede participar en una permuta para proporcionar servicios publicitarios a cambio de recibir otros servicios homólogos de su cliente (Cliente). La publicidad puede ser mostrada en Internet o en carteles publicitarios, emitida en televisión o radio, difundida a través de revistas o periódicos, o presentada a través de otros medios.
- 2 En algunos casos, no se intercambian ni efectivo ni otras contraprestaciones entre las entidades participantes. En otros casos se intercambian montos iguales o aproximadamente iguales de efectivo u otras contraprestaciones.
- 3 Según la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*, el Vendedor que proporciona servicios publicitarios en el curso de sus actividades habituales, reconoce los ingresos por permuta de servicios de publicidad cuando, los servicios intercambiados son diferentes (párrafo 12 de la NIC 18) y el monto de ingresos pueda ser medido fiablemente (párrafo 20 (a) de la NIC 18), respetando también otros criterios. Esta Interpretación sólo se aplica a un intercambio de servicios publicitarios diferentes. Un intercambio de servicios publicitarios similares no es una transacción que genere ingresos ordinarios según la NIC 18.
- 4 La problemática está en determinar bajo qué circunstancias puede un Vendedor medir fiablemente los ingresos por el valor justo de los servicios publicitarios recibidos o proporcionados en la permuta.

#### Acuerdo

---

- 5 Los ingresos ordinarios por una permuta de servicios publicitarios no pueden ser medidos fiablemente según el valor justo de los servicios publicitarios recibidos. Sin embargo, el Vendedor puede medir de forma fiable los ingresos según el valor justo de los servicios publicitarios que proporciona en contraprestación, únicamente por referencia a transacciones que no sean permutas, y que:
  - (a) conlleven publicidad similar a la publicidad permutada;
  - (b) sucedan frecuentemente;
  - (c) representen un número significativo de transacciones y monto cuando se las compara con todas las transacciones que proporcionan publicidad similar a la permutada;

(d) involucren efectivo u otra forma de contraprestación (por ejemplo, títulos cotizados, activos no monetarios y otros servicios) que tenga un valor justo que se pueda medir de forma fiable; y

(e) no se realicen con la misma contraparte de la permuta.

### **Bases de las Conclusiones**

---

- 6 El párrafo 9 de la NIC 18 requiere que los ingresos sean medidos al valor justo de la contraprestación recibida o por recibir. Cuando no sea posible tener esta valorización, los ingresos se deben medir al valor justo de los servicios proporcionados, ajustados por el monto de cualquier cantidad de efectivo o equivalente de efectivo transferido. El párrafo 26 de la NIC 18 establece que cuando el resultado de una transacción que conlleva la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable (por ejemplo, si el monto de los ingresos no puede ser medido de forma fiable), los ingresos debieran ser reconocidos sólo en la medida que los gastos específicos sean recuperables. Como se explica en el párrafo 27 de la NIC 18, esto significa que los ingresos ordinarios son reconocidos sólo en la medida de los costos incurridos que se espera recuperar, y como el resultado de las transacciones no puede ser estimado de forma fiable, no se reconoce ninguna utilidad.
- 7 El párrafo 31 del *Marco Conceptual* establece que la información tiene la cualidad de fiable cuando está libre de error significativo o de sesgo o prejuicio, y es la imagen fiel de lo que representa. La medición de ingresos al valor justo de los servicios publicitarios recibidos del Cliente en una permuta no es practicable, porque para efectuarla se requiere información fiable de la que el Vendedor no dispone. Consiguientemente, los ingresos derivados de permutar servicios publicitarios se miden por el valor justo de los servicios publicitarios proporcionados por el Vendedor al Cliente.
- 8 El párrafo 7 de la NIC 18 define el valor justo como el monto por el que puede ser intercambiado un activo, o pagado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, en una transacción libre. El precio publicado de un servicio no constituye evidencia fiable de su valor justo, a menos que tal precio se fundamente en transacciones libres entre partes interesadas e informadas. Para que las transacciones puedan proporcionar una base fiable y relevante que respalde la medición, los servicios implicados son similares, deben existir muchas transacciones, las contraprestaciones intercambiadas pueden ser medidas de forma fiable y, además, han de estar implicadas en las transacciones partes independientes. Consecuentemente, el valor justo de los servicios publicitarios proporcionados en una permuta será medible de forma fiable sólo cuando esté respaldado por referencia a transacciones que no sean permutas y que tengan estas mismas características.
- 9 No obstante, por ejemplo, un intercambio de cheques, por montos iguales o sustancialmente iguales entre las mismas entidades que proporcionan y reciben servicios publicitarios, no genera un antecedente fiable del valor justo. Un intercambio de servicios publicitarios que también incluye pagos de efectivo por montos parciales, proporciona evidencia fiable del valor justo de la transacción en la medida del componente en efectivo (excepto cuando se intercambian pagos parciales de efectivo por montos iguales o esencialmente iguales), pero no proporciona evidencia fiable del valor justo de la transacción completa.
- 10 La medición fiable del valor justo de un servicio también depende de un conjunto adicional de factores, entre los que se incluyen el sector industrial, el número de participantes en el

mercado, la naturaleza de los servicios y el número de transacciones de mercado. En el caso de permutas de servicios publicitarios, el valor justo de tales servicios puede medirse de forma fiable por referencia a transacciones independientes que no son permutas y conllevan publicidad similar, las cuales proporcionan evidencia fiable para fundamentar el valor justo del intercambio.

### **Fecha de acuerdo**

---

Mayo 2001

### **Fecha de vigencia**

---

**Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

# SICCH 32

## ACTIVOS INTANGIBLES – COSTOS DE SITIOS WEB

(SIC 32)

### Interpretación SIC-32

#### *Activos Intangibles - Costos de Sitios Web*

#### Referencias

---

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros.*
- NIC 2 *Existencias.*
- NIC 11 *Contratos de Construcción.*
- NIC 16 *Activo Fijo.*
- NIC 17 *Arrendamientos.*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos.*
- NIC 38 *Activos Intangibles.*
- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

#### Problema

---

- 1 Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y operación de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como la promoción y el anuncio de los productos y servicios de la empresa, el suministro de servicios electrónicos o la venta de productos y servicios. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la compañía y los detalles de clientes, así como para la búsqueda de información relevante.
- 2 Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:
  - (a) Planificación – incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias.
  - (b) Desarrollo de la Aplicación y la Infraestructura – incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de hardware y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad.
  - (c) Desarrollo del Diseño Gráfico – incluye el diseño de la apariencia de las páginas web.
  - (d) Desarrollo del Contenido – incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes, que se integran en (o se puede acceder a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.
- 3 Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase Operativa. Durante esta fase, la empresa mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.

- 4 Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y operar un sitio web de propiedad de la empresa para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:
- (a) si el sitio web es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38; y
  - (b) cuál es el tratamiento contable apropiado para tales desembolsos.
- 5 Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del hardware (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando la empresa incurre en desembolsos para obtener el servicio por el espacio (hosting) del sitio web de la empresa, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 78 de la NIC 1 y el *Marco Conceptual*.
- 6 La NIC 38 no es de aplicación a los activos intangibles disponibles por una empresa para su venta en el curso habitual del negocio (ver NIC 2 *Existencias*, y la NIC 11 *Contratos de Construcción*) ni a los arrendamientos que caen dentro del alcance de la NIC 17, *Arrendamientos*. Consecuentemente, esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los software de un sitio web) destinado a ser vendido a otra empresa. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Interpretación. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Interpretación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.

#### **Acuerdo**

- 7 El sitio web, propiedad de una empresa, que surge del desarrollo y está disponible para acceso interno o externo, es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38.
- 8 Un sitio web desarrollado debe ser reconocido como un activo intangible si, y sólo si, además de cumplirse los requisitos generales descritos en el párrafo 21 de la NIC 38 para el reconocimiento y valoración inicial, la empresa es capaz de satisfacer las exigencias contenidas en el párrafo 57 de la NIC 38. En particular, la empresa ha de ser capaz de satisfacer el requisito consistente en demostrar cómo puede el sitio web en cuestión generar beneficios económicos futuros probables, de acuerdo con el párrafo 57(d) de la NIC 38, lo que sucederá, por ejemplo, si el sitio web es capaz de generar ingresos, entre los que se incluyen los ingresos directos procedentes de la generación de pedidos. La empresa no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso que el sitio web se haya desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.
- 9 Todo desembolso interno, hecho para desarrollar y operar el sitio web propio de la empresa, debe ser contabilizado de acuerdo con la NIC 38. Evaluar tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, entrenamiento de los empleados y mantenimiento del sitio web), como la fase de desarrollo o posdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (el Anexo A de esta Interpretación suministra guías adicionales). Por ejemplo:

- (a) La fase de Planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 54 a 56 de la NIC 38. Los desembolsos incurridos en esta fase deberán ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos.
  - (b) La fase de Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación, la fase de Diseño Gráfico y la fase de Desarrollo del Contenido, son de naturaleza similar a la fase de Desarrollo, según se contempla en los párrafos 57 a 64 de la NIC 38 en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los productos y servicios propios de la empresa. Los desembolsos incurridos en estas fases deben ser incluidos en el costo del sitio web que se reconoce como un activo intangible, de acuerdo con el párrafo 8 de esta Interpretación cuando el desembolso pueda ser asignado directamente, y es necesario para crear, producir o preparar el sitio web para que sea capaz de operar en la forma deseada por la Administración. Por ejemplo, los desembolsos realizados para comprar o crear contenidos (distinto de los contenidos que anuncian y promocionan los productos y servicios de la propia empresa) específicamente para un sitio web, o los desembolsos que permiten el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, un honorario por adquirir una licencia para reproducir), deben ser incluidos en el costo de desarrollo cuando se cumpla esta condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 71 de la NIC 38, los desembolsos relativos a una partida intangible, que inicialmente fueron reconocidos como gastos en estados financieros anteriores, no deben ser reconocidos como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, cuando los costos del derecho de autor han sido completamente amortizados, y el contenido es proporcionado posteriormente a través del sitio web).
  - (c) Los desembolsos realizados en la fase de Desarrollo del Contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promover los productos y servicios de la propia empresa (por ejemplo, fotografías digitales de productos), deben ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 69(c) de la NIC 38. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por los servicios profesionales por tomar las fotografías digitales de los productos de una empresa y para mejorar su exhibición, los desembolsos deben ser reconocidos como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiben en el sitio web.
  - (d) La fase de Operación comienza una vez que el desarrollo del sitio web esté completo. Los desembolsos acometidos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que satisfagan los criterios del párrafo 18 de la NIC 38.
- 10 Con posterioridad al reconocimiento inicial, un sitio web que se ha reconocido como un activo intangible según el párrafo 8 de esta Interpretación, debe ser valorizado mediante la aplicación de los requisitos contenidos en los párrafos 72 a 87 de la NIC 38. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debiera ser un intervalo corto de tiempo.

#### **Bases para conclusiones**

- 11 Un activo intangible se define en el párrafo 87 de la NIC 38 como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción y suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. El párrafo 98 de la NIC 38 cita a los software o

aplicaciones como un ejemplo común de activo intangible. Por analogía, un sitio web es otro ejemplo de un activo intangible.

- 12 El párrafo 6856 de la NIC 38 exige que los desembolsos sobre una partida intangible sean reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento contenidos en los párrafos 18 a 67 de la NIC 38. El párrafo 69 de la NIC 38 exige que los desembolsos por gastos de inicio (o costos de puesta en marcha de las actividades) sean reconocidos cuando se incurre en ellos. El desarrollo por una empresa de su propio sitio web, para el acceso interno o externo, no se considera como la puesta en marcha de una actividad, siempre que se dé lugar a un activo intangible generado internamente. Los requisitos y guías contenidos en los párrafos 52 a 67 de la NIC 38, junto con los requisitos generales descritos en el párrafo 21 de la NIC 38, para el reconocimiento y valorización inicial de un activo intangible, son de aplicación a los desembolsos en que se incurra para el desarrollo del sitio web de una empresa. Según se describe en los párrafos 65 a 67 de la NIC 38, el costo de un sitio web reconocido como un activo intangible generado internamente comprende todos los desembolsos que pueden ser atribuidos directamente, o distribuidos sobre una base razonable y coherente, y que es necesario para la creación, producción y preparación del activo para que sea capaz de operar en la forma deseada por la entidad para el uso al que está destinado.
- 13 El párrafo 54 de la NIC 38 exige que los desembolsos relacionados con la investigación (o con la fase de investigación de un proyecto interno) sean reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos. Los ejemplos que proporciona el párrafo 56 de la NIC 38 son similares a las actividades desarrolladas en la fase de planificación del desarrollo de un sitio web. Consecuentemente, los desembolsos realizados en la fase de Planificación del desarrollo de un sitio web se reconocen como gasto cuando se incurra en ellos.
- 14 El párrafo 57 de la NIC 38 obliga a reconocer el activo intangible surgido de la fase de desarrollo de un proyecto interno, solo si la empresa pueda demostrar el cumplimiento de los seis criterios especificados. Uno de los criterios consiste en demostrar que el sitio web generará beneficios económicos futuros probables (NIC 38.57(d)). El párrafo 60 de la NIC 38 indica que se satisface este criterio valorizando los beneficios económicos que se recibirán del sitio web, usando para ello los principios de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, que considera el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados del funcionamiento continuo del sitio web. Los beneficios económicos futuros que fluyen de un activo intangible, según se establece en el párrafo 17 de la NIC 38, pueden incluir los ingresos de la venta de productos o servicios, el ahorro de costos u otros beneficios derivados del uso del activo por parte de la empresa. Por tanto, los beneficios económicos futuros de un sitio web pueden ser estimados cuando éste sea capaz de generar ingresos. Un sitio web, que se haya desarrollado sólo o fundamentalmente para anunciar y promover los productos propios de la empresa, no se reconocerá como un activo intangible, porque la empresa no puede demostrar que se pudieran producir beneficios económicos futuros. Consecuentemente, todos los desembolsos para desarrollar un sitio web única o fundamentalmente para promover y anunciar los productos y servicios de una empresa se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos.
- 15 Según el párrafo 21 de la NIC 38, se reconoce un activo intangible si, y sólo si, satisface los criterios especificados. El párrafo 65 de la NIC 38 indica que el costo de un activo intangible generado internamente es la suma de los desembolsos en que se ha incurrido desde la fecha en que el activo intangible satisface por primera vez los criterios de reconocimiento especificados. Cuando una empresa adquiere o crea contenidos para propósitos distintos de anunciar o promover sus propios productos o servicios, puede ser posible identificar un activo intangible

(por ejemplo, una licencia o un derecho de autor) separado de su sitio web. Sin embargo, no se procede a reconocer un activo separado cuando los desembolsos para la creación, producción y preparación de un sitio web para que sea capaz de operar en la forma deseada por la dirección para el uso al que va destinado, se asignan directamente, o se distribuyen sobre una base razonable y coherente, tales desembolsos se incluyen en el costo de desarrollo del sitio web.

- 16 El párrafo 69(c) de la NIC 38 exige que los desembolsos para actividades de publicidad y promoción sean reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos. Los desembolsos en los que se incurre para el desarrollo de contenidos que anuncian y promueven los productos y servicios de la empresa (por ejemplo, fotografías digitales de productos) forman parte de la actividad de publicidad y promoción, y consecuentemente se reconocen como un gasto cuando se incurre en ellos, de acuerdo con el párrafo 57(c) de la NIC 38.
- 17 Una vez que se ha completado el desarrollo de un sitio web, la empresa comienza las actividades descritas en la fase de Operacional. Los desembolsos posteriores, que se hagan para mejorar o mantener el sitio web de la empresa, se reconocen como gastos a medida en que se incurren, a menos que satisfagan los criterios de reconocimiento contenidos en la NIC 38, párrafo 18. El párrafo 20 de la NIC 38 explica que la mayoría de los desembolsos posteriores son probables de mantener ellos beneficios económicos futuros contenidos en los activos intangibles existentes mas que en cumplir con la definición de un activo intangible y de lo criterios de reconocimientos indicados en la NIC 38. Adicionalmente frecuentemente es difícil atribuir desembolsos posteriores directamente a un activo intangible particular más que al negocio como un todo, por lo tanto, sólo ocasionalmente los desembolsos posteriores – desembolsos incurridos después del reconocimiento inicial de un activo intangible de un activo adquirido o después de completado el activo intangible generado internamente en el valor de libros del activo.
- 18 Un activo intangible es valorizado después del reconocimiento inicial de acuerdo a lo requerimientos de la NIC 38, párrafos 72 a 87. El modelo de revalorización en la NIC 38, párrafo 75 es aplicado sólo cuando el valor justo de un activo intangible puede ser determinado por referencia a un mercado activo. Sin embargo, es improbable que exista un mercado activo para los sitios web, cuando el modelo del costo es aplicado. Adicionalmente como se indica en la NIC 38, párrafo 92, varios activos intangibles son susceptibles de obsolescencia tecnológica, y debido al historial de cambios rápidos en tecnología, la vida útil del sitio web debe ser corta.

#### **Fecha de Acuerdo**

---

Mayo 2001

#### **Fecha de vigencia**

- 17 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

## Anexo a la SIC-32

Este Anexo es solamente ilustrativo y no forma parte de la Interpretación. El objetivo del Anexo es ilustrar ejemplos de desembolsos en que se incurre durante cada una de las fases descritas en los párrafos 2 y 3 de la Interpretación, así como ilustrar la aplicación de la Interpretación, para ayudar a clarificar su significado. No pretende ser una relación completa de desembolsos en los que podría incurrirse.

### Ejemplo de aplicación de la SIC-32

Fase / Naturaleza del desembolso	Tratamiento contable
<b>Planificación</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>estudios de viabilidad</li> <li>definición de las especificaciones de hardware y de software</li> <li>evaluación de productos y proveedores alternativos</li> <li>selección de preferencias</li> </ul>	Se llevan a gastos en cuanto se incurren, según el párrafo 54 de la NIC 38.
<b>Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>compra o desarrollo de hardware</li> </ul>	Se aplican los requisitos de la NIC 16
<ul style="list-style-type: none"> <li>obtención de un nombre de dominio</li> <li>desarrollo de software de operación (por ejemplo, sistema operativo y software del servidor)</li> <li>desarrollo de códigos para la aplicación</li> <li>instalación en el servidor web</li> <li>de aplicaciones desarrolladas</li> <li>pruebas de fiabilidad</li> </ul>	Se lleva a gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos pueden ser atribuidos directamente a los costos de preparar el sitio web para su uso previsto por la Administración y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 21 y 57(a) de la NIC 38 <sup>(a)</sup>
<b>Desarrollo de Diseño Gráfico</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>diseño de la apariencia (p.ej. el formato y el color) de las páginas web</li> </ul>	Se lleva a gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos pueden ser atribuidos directamente a los costos de preparar el sitio web para su uso previsto por la Administración y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 21 y 57(a) de la NIC 38 <sup>(a)</sup>

*Continúa*

<i>...continuación</i>	
Fase / Naturaleza del desembolso	Tratamiento contable
<b>Desarrollo del contenido</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>creación, compra, preparación (por ejemplo, creación de enlaces e identificación de etiquetas), y carga de información, ya sea textual o gráfica, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Ejemplos de contenido incluyen información acerca de la empresa, acerca de los productos o servicios que ofrece para su venta, y temas a los que acceden los suscriptores.</li> </ul>	Llevar a gastos cuando se incurran, según el párrafo 69(c) de la NIC 38, en la medida que se desarrolle el contenido con el fin de anunciar y promover los productos y servicios propios de la empresa (por ejemplo, fotografías digitales de productos). En caso contrario, serán gastos cuando se incurran, a menos que el desembolso sea directamente atribuido a los costos de preparación del sitio web para el uso previsto por la Administración y el sitio web satisfaga los criterios de reconocimiento fijados en el párrafo 21 de la NIC 38 y en el párrafo 57(a) de la NIC 38. <sup>(a)</sup>
<b>Operación</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>actualización del diseño y revisión del contenido.</li> <li>incorporación de nuevas funciones, características y contenido.</li> <li>registro del sitio web en los motores de búsqueda</li> <li>preparación de copias de seguridad</li> <li>revisión de la seguridad de acceso</li> <li>análisis del uso del sitio web</li> </ul>	Evaluar si cumplen con la definición de un activo intangible y con los criterios de reconocimiento contenidos en el párrafo 18 de la NIC 38, en cuyo caso el desembolso es incluido en el valor de libros del activo por sitio web
<b>Otros</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>desembolsos relacionados con la venta, administración y otros gastos indirectos generales, a menos que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para su uso previsto por la Administración</li> <li>identificación clara de las ineficiencias y pérdidas operativas iniciales incurridas antes que el sitio web alcance su rendimiento previsto (por ejemplo, pruebas falsas de arranques)</li> <li>entrenamiento de los empleados para operar el sitio web</li> </ul>	Se llevan a gastos cuando se incurren, según los párrafos 65 a 70 de la NIC 38

# CINIIFCH 1

## CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR SERVICIO DE RETIRO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES INCLUIDOS EN EL COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS

(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera -CINIIF1)

### INDICE

Párrafos

#### INTERPRETACIÓN CINIIF 1

*Cambios en Pasivos Existentes por Servicios de Retiro, Restauración y  
Similares Incluidos en el Costo de los Activos Fijos*

#### REFERENCIAS

ANTECEDENTES	1
ALCANCE	2
PROBLEMAS	3
ACUERDO	4-8
FECHA DE VIGENCIA	9
EJEMPLO ILUSTRATIVOS	
Hechos comunes	EI 1
Ejemplo 1: Modelo del costo	EI 2 –EI 5
Ejemplo 2: Modelo de revalorización	EI 6 – EI 12
Ejemplo 3: Transición	EI 13 – EI 18

## INTERPRETACIÓN CINIIF 1

### *Cambios en Pasivos Existentes por Servicios de Retiro, Restauración y Similares Incluidos en el Costo de los Activos Fijos*

#### Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Activo Fijo*
- NIC 23 *Costos de Financiamiento*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

#### Antecedentes

- 1 Muchas entidades tienen la obligación de dismantelar, retirar y restaurar elementos de sus activos fijos. En esta Interpretación tales obligaciones se denominan “pasivos por retiro del servicio, restauración y similares”. Según la NIC 16, en el costo de un elemento de activo fijo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y remoción 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 período, con propósitos distintos de la producción de existencias. 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 valorización de pasivos existentes, derivados de las obligaciones de retiro del servicio, restauración y similares.

#### Alcance

- 2 Esta Interpretación se aplicará a los cambios en la valorización de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido:
- (a) como parte del costo de un elemento de activo fijo 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 retirada de equipos.

#### Problema

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

#### Acuerdo

- 4 Los cambios en la valorización de un pasivo existente por servicios de retiro, restauración y similares incluidos en el costo de los activos fijos que se deriven de cambios en el calendario estimado o monto 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 período actual, sujeto a lo establecido en el párrafo (b).
  - (b) el monto deducido del costo del activo no será superior a su valor de libros. Si la disminución en el pasivo excediera el valor de libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del período.
  - (c) si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio que el nuevo valor de libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiera dicho indicio, la entidad realizará una prueba de deterioro del valor estimando su monto recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NIC 36.
- 6 Si el activo correspondiente se valoriza utilizando el modelo de revalorización:
- (a) los cambios en el pasivo modificarán la revalorización o la devaluación reconocidas previamente para ese activo, de forma que:
    - (i) una disminución en el pasivo (con sujeción a lo establecido en el párrafo (b)) se abonará directamente a la reserva de revalorización en el patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado del período, en la medida en que sea el reverso de un déficit de revalorización en el activo previamente reconocido en resultados;
    - (ii) un aumento en el pasivo se reconocerá en utilidad o pérdida, excepto que será cargado directamente a la reserva de revalorización en el patrimonio, en la medida en que exista cualquier saldo acreedor en la reserva de revalorización en relación con ese activo.
  - (b) en el caso que la disminución del pasivo sea superior al valor de 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 período.
  - (c) un cambio en el pasivo es un indicio que el activo podría tener que ser revalorizado para garantizar que su valor de libros no difiere significativamente del que se habría determinado utilizando el valor justo a la fecha del balance general. Cualquiera de esas revalorizaciones será tenida en cuenta al determinar los montos

a incluir en el resultado del período y en el patrimonio de acuerdo con (a). Si una revalorización es necesaria todos los activos de esa clase serán revalorizados.

- (d) la NIC 1 requiere que se revele, dentro del estado de cambios en el patrimonio, cada partida de ingresos o gastos incluidos en ese estado. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en la reserva de revalorización resultante de un cambio en el pasivo deberá ser identificado y revelado en forma separada como tal.
- 7 El monto 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 período a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo como para el modelo de revalorización.
- 8 El reverso periódico del descuento se reconocerá en resultados como un gasto financiero, a medida que se produzca. El tratamiento alternativo permitido de activación de acuerdo con la NIC 23, no es permitida.

#### **Fecha de vigencia**

- 9 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

## **INTERPRETACIÓN CINIIF 1**

### **Ejemplos Ilustrativos.**

*Estos ejemplos acompañan, pero no forman parte de la CINIIF 1.*

#### **Hechos comunes**

- EI 1. Una entidad tiene una planta de energía nuclear y un pasivo por retiro del servicio relacionado. La planta de energía nuclear comenzó a operar el 1 de enero de 2000. La planta tiene una vida útil de 40 años. El costo inicial fue \$120.000\*; esto incluye el monto por costos de retiro del servicio de \$10.000, que representan 70.400 en flujos de efectivo estimados pagaderos en 40 años descontado a una tasa de riesgo ajustada del 5 por ciento. El período contable de la entidad termina el 31 de diciembre.

#### **Ejemplo 1: Modelo del costo**

- EI 2. El 31 de diciembre de 2009, la planta tiene 10 años. La depreciación acumulada es \$30.000 ( $\$120.000 \div 10/40$  años). Debido al reverso del descuento (5 por ciento) a lo largo de 10 años, el pasivo por retiro del servicio ha aumentado de \$10.000 a \$16.300
- EI 3. El 31 de diciembre de 2009, la tasa de descuento no ha cambiado. Sin embargo, la entidad estima que, como resultado de avances tecnológicos, el valor actual neto del pasivo por retiro del servicio ha disminuido en \$8.000. De acuerdo con ello, la entidad ajusta el pasivo por retiro del servicio de \$16.300 a \$8.300. En esta fecha, la entidad contabiliza el siguiente asiento contable en el libro diario para reflejar el cambio.

	\$	\$
D. pasivo por retiro del servicio	8.000	
H. costo del activo		8.000

- EI 4. Tras este ajuste, el valor de libros del activo es de \$82.000 ( $\$120.000 - \$8.000 - \$30.000$ ), que se depreciará a lo largo de los 30 años de vida útil restante del activo, dando lugar a un gasto por depreciación para el próximo año de \$2.733 ( $\$82.000 \div 30$ ). El próximo año el costo financiero del reverso del descuento será \$415 ( $\$8.300 \times 5$  por ciento).
- EI 5. Si el cambio en la obligación ha sido el resultado de un cambio en la tasa de descuento, en lugar de un cambio en los flujos de efectivo estimados, la contabilización del cambio hubiera sido la misma pero el costo financiero del siguiente año hubiera reflejado la nueva tasa de descuento.

#### **Ejemplo 2: Modelo de revalorización**

- EI 6. La entidad adopta el modelo de revalorización de la NIC 16 según el cual la planta se revaloriza con suficiente periodicidad que el valor de libros no difiere significativamente del valor justo. La política de la entidad es eliminar la depreciación acumulada a la fecha de la revalorización contra el monto bruto del valor de libros del activo.
- EI 7. Cuando se contabilizan los activos revalorizados que incorporan pasivos por retiro del servicio, es importante entender la base de la valorización obtenida. Por ejemplo:

\* En estos ejemplos, los montos monetarios se pesos (\$)

(a) si un activo se valoriza en base a los flujos de efectivo descontados, algunos tasadores pueden valorizar el activo sin deducir ninguna provisión por costos de retiro del servicio (una valorización 'bruta'), mientras que otros pueden valorizar el activo después de deducir una provisión por costos de retiro del servicio (una valorización 'neta'), porque una entidad adquirente del activo generalmente asume el pasivo por retiro del servicio. A efectos de información financiera, el pasivo por retiro del servicio se reconoce como una obligación separada, y no se deduce del activo. De acuerdo con ello, si el activo se valoriza por el neto, es necesario ajustar la valorización obtenida restituyendo la provisión por la obligación, de forma que la obligación no se cuente dos veces.<sup>†</sup>

(b) si un activo es valorizado a base del costo depreciado de reposición, la valorización obtenida puede no incluir el monto del componente de retiro del servicio del activo. Si no lo incluye, se necesitará restituir un monto apropiado a la valorización para reflejar el costo depreciado de reposición de ese componente.

EI 8. Suponiendo que el 31 de diciembre de 2002 se obtiene una valorización de mercado de los flujos de efectivo descontados de \$115.000. Este incluye una provisión por costos de retiro del servicio de \$11.600, que no representa un cambio en la estimación inicial, después de reversar el descuento de tres años. Los montos incluidos en el balance a 31 de diciembre de 2002 son los siguientes:

	\$
Activo valorizado (1)	126.600
Depreciación acumulada	Cero
Pasivo por retiro del servicio	(11.600)
Activos netos	<u>115.000</u>
Utilidades acumuladas (2)	(10.600)
Reserva de revalorización (3)	15.600

Notas:

(1) Valorización obtenida de \$115.000 más costos por retiro del servicio de \$11.600, tenidas en cuenta en la valorización pero reconocidos como un pasivo separado = \$126.000

(2) Tres años de depreciación del costo original  $\$120.000 \times 3/40 = \$9.000$  más el componente de descuento acumulado de \$1.000 al 5 por ciento de interés compuesto = \$1.600; total \$10.600

(3) Monto revalorizado \$126.600 valor de libros anterior de \$111.000 (costo \$120.000 menos depreciación acumulada \$9.000)

EI 9. El gasto por depreciación en 2003 es por lo tanto \$3.420 ( $\$126.600 \times 1/37$ ) y el gasto por descuento en 2003 es \$600 (5 por ciento de \$11.600). El 31 de diciembre de 2003, el pasivo por retiro del servicio (antes de cualquier ajuste) es \$12.200 y la tasa de descuento no ha cambiado. Sin embargo, en dicha fecha, la entidad estima que, como resultado de avances tecnológicos, el valor actual del pasivo por retiro del servicio ha disminuido en \$5.000. De acuerdo con ello, la entidad ajusta el pasivo por retiro del servicio de \$12.200 a \$7.200

<sup>†</sup> Para ver ejemplos de este principio, ver NIC 36, *Deterioro del Valor de los Activos* y NIC 40, *Propiedades de Inversión*

EI 10. La totalidad de este ajuste se lleva a la reserva de revalorización, porque no excede el valor de libros que se hubiera reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo. En caso contrario, el exceso debería haber sido llevado a resultados de acuerdo con el párrafo 6 (b). La entidad realiza el siguiente asiento contable en el libro Diario para reflejar el cambio:

	\$	\$
D. pasivo por retiro del servicio	5.000	
H. Superávit de revalorización		5.000

EI 11. La entidad decide que al 31 de diciembre de 2003 se necesita una valorización completa del activo, para asegurarse que el valor de libros no difiere significativamente de su valor justo. Supongamos que el activo se valoriza ahora en \$107.000, neto de la provisión de \$7.200 por la menor obligación por retiro del servicio que debe reconocerse como un pasivo separado. La valorización del activo a efectos de información financiera, antes de deducir esta provisión, es por lo tanto de \$114.200. Se necesita el siguiente asiento contable:

	\$	\$
D. Depreciación acumulada (1)	3.240	
H. Activo revalorizado		3.240
	\$	\$
D. Reserva de revalorización (2)	8.980	
H. Activo revalorizado		8.980

Notas:

(1) Eliminación de la depreciación acumulada de \$3.420 de acuerdo con la política contable de la entidad.

(2) Se carga a la reserva de revalorización porque el déficit que surge de la revalorización no excede al saldo acreedor existente en la reserva de revalorización con respecto al activo.

(3) Valorización anterior (antes de la provisión por costos por retiro del servicio) \$126.600, menos la depreciación acumulada de \$3.420, menos la nueva valorización (antes de la provisión por costos por retiro del servicio) \$114.200

EI 12. Después de esta valorización, los montos incluidos en el balance general son:

	\$
Activo valorizado	114.200
Depreciación acumulada	Cero
Pasivo por retiro del servicio	(7.200)
Activos netos	<u>107.000</u>
Utilidades acumuladas (1)	(14.620)
Reserva de revalorización (2)	11.620

Notas:

(1) \$10.600 a 31 de diciembre de 2002 más el gasto por depreciación de 2003 de \$3.420 y el gasto por descuento de \$600 = \$14.620

(2) \$15.600 a 31 de diciembre de 2002, más \$5.000 que resulten de la disminución en el pasivo, menos \$8.980 del déficit de revalorización = \$11.620

**Ejemplo 3: Transición**

EI 13. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación retroactiva de la Interpretación para quienes ya aplican las Normas Internacionales de Información Financiera. Se requiere la aplicación retroactiva en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, cuando sea posible, y es el tratamiento de referencia en la versión anterior de la NIC 8. El ejemplo supone que la entidad:

(a) adoptó la NIC 37 el 1 de julio de 1999;

(b) adopta la Interpretación el 1 de enero de 2005; y

(c) antes de la adopción de la Interpretación, reconocía los cambios en los flujos de efectivo estimados para liquidar el pasivo por retiro del servicio como ingreso o como gasto.

EI 14. El 31 de diciembre de 2000, debido al reverso del descuento (5 por ciento) de un año, el pasivo por retiro del servicio ha aumentado de \$10.000 a \$10.500. Además, basándose en hechos recientes, la entidad estima que el valor actual del pasivo por retiro del servicio ha aumentado en \$1.500 y conforme a ello lo ajusta de \$10.500 a \$12.000. De acuerdo con su política de entonces, el incremento en el pasivo se reconoce en resultados.

EI 15. El 1 de enero de 2005, la entidad hace el siguiente asiento contable en el libro Diario para reflejar la adopción de la Interpretación:

	\$	\$
D. Costo del activo	1.500	
H. Depreciación acumulada		154
H. Utilidades acumuladas iniciales		1.346

EI 16. El costo del activo se ajusta a lo que habría sido si el incremento en el monto estimado por el costo por retiro del servicio a 31 de diciembre de 2000 hubiese sido activado en dicha fecha. Este costo adicional hubiera sido depreciado durante 39 años. Por lo tanto, la depreciación acumulada sobre dicho monto a 31 de diciembre de 2004 hubiera sido de \$154 ( $\$1.500 \times 4/39$  años).

EI 17. Dado que, antes de adoptar la Interpretación el 1 de enero de 2005, la entidad reconocía los cambios en el pasivo por retiro del servicio en resultados, el ajuste neto de \$1.346 se reconoce como un abono a las utilidades acumuladas iniciales. No se requiere que se revele información sobre este abono en los estados financieros, debido a la re-expresión descrita a continuación.

EI 18. La NIC 8 requiere que los estados financieros comparativos se re-expresen y que se revele el ajuste a las utilidades acumuladas iniciales al principio del período comparativo. Los asientos contables en el libro Diario equivalentes al 1 de enero de 2004 se muestran a continuación. Además, el gasto por depreciación del año que termina el 31 de diciembre de 2004 aumenta en \$39 respecto al monto anteriormente informado:

	\$	\$
D. Costo del activo	1.500	
H. Depreciación acumulada		115
H. Utilidades acumuladas iniciales		1.385

# **CINIIFCH 2**

## **CUOTAS DE PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera - CINIIF 2)**

### **ÍNDICE**

**Párrafos**

#### **INTERPRETACIÓN CINIIF 2**

#### ***CUOTAS DE PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES***

#### **REFERENCIAS**

#### **ANTECEDENTES**

**1-2**

#### **ALCANCE**

**3**

#### **PROBLEMA**

**4**

#### **ACUERDO**

**5-12**

#### **INFORMACIÓN A REVELAR**

**13**

#### **FECHA DE VIGENCIA**

**14**

#### **ANEXO**

#### **Ejemplos de Aplicación del Acuerdo**

#### **Ejemplo 1**

**A2-A3**

#### **Ejemplo 2**

**A4-A5**

#### **Ejemplo 3**

**A6-A10**

#### **Ejemplo 4**

**A11-A13**

#### **Ejemplo 5**

**A14-A15**

#### **Ejemplo 6**

**A16-A17**

#### **Ejemplo 7**

**A18-A19**

## Interpretación CINIIF 2

### *Cuotas de Participación en Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*

#### Referencias

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*

#### 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 de una cooperativa tienen con frecuencia el carácter de acciones, participaciones, cuotas o título similar, y se hará referencia a ellas como “aportes de los socios”.
- 2 La NIC 32 establece principios para la clasificación de los instrumentos financieros como pasivos financieros o como patrimonio. En particular, estos principios se aplican al clasificar los instrumentos con opción de venta que permiten al tenedor de esos instrumentos rescatarlos a cambio de efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero. Es difícil la aplicación de esos principios a los aportes a entidades cooperativas e instrumentos similares. Algunos de los integrantes del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad han solicitado aclaración sobre la forma en que se aplican los principios de la NIC 32 a aportes de socios y a otros instrumentos financieros similares que tienen determinadas particularidades, así como las circunstancias en las que dichas particularidades afectan a su clasificación como pasivos o patrimonio.

#### Alcance

- 3 Esta Interpretación es aplicable 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 evidencian participaciones en la propiedad de dichas entidades. Esta Interpretación no es aplicable a los instrumentos financieros que vayan a ser o puedan ser liquidados con instrumentos de patrimonio de la entidad.

#### Problema

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

## Acuerdo

- 5 El derecho contractual del tenedor de un instrumento financiero (incluyendo los aportes de los socios de entidades cooperativas) a solicitar el reembolso no obliga, por sí mismo, a clasificar el citado instrumento como un pasivo financiero. Más bien la entidad deberá considerar todos los términos y condiciones del instrumento financiero al clasificarlo como pasivo financiero o como patrimonio. Esos términos 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.
- 6 Los aportes de los socios que serían clasificados como patrimonio, en caso que los socios no tuvieran derecho a solicitar su reembolso, serán considerados patrimonio siempre que se cumpla cualquiera de las condiciones descritas en los párrafos 7 y 8. Los depósitos a la vista, tales como las cuentas corrientes, depósitos a plazo o contratos similares que surjan en aquellos casos en que los socios actúan como clientes constituirán pasivos financieros de la entidad.
- 7 Los aportes de los socios son patrimonio si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar el reembolso de los aportes de los socios.
- 8 Las leyes locales, los reglamentos o los estatutos de la entidad pueden imponer diferentes tipos de prohibiciones para el reembolso de los aportes de los socios, por ejemplo estableciendo prohibiciones incondicionales o basadas en criterios de liquidez. Si el reembolso estuviera incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad, los aportes de los socios son patrimonio. No obstante, los aportes 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 reembolso 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 manera que todos los reembolsos estén prohibidos. También podría ser parcial, de manera que se prohíba el reembolso de los aportes de los socios si el mismo diese lugar a que el número de unidades aportadas (cuotas o similares), o el monto del capital aportado, que representan las mismas caiga por debajo de un determinado nivel. Los aportes de los socios por sobre el límite a partir del cual se aplique la prohibición de reembolso serán pasivos, salvo que la entidad tuviera un derecho incondicional a rechazar el reembolso, en los términos establecidos en el párrafo 7. En algunos casos, el número de unidades aportadas o el monto del capital aportado sujeto a la prohibición de reembolso puede variar en el tiempo. Tal cambio en la prohibición de reembolso resultará en una transferencia entre pasivos financieros y patrimonio.
- 10 En el momento del reconocimiento inicial, la entidad valorizará sus pasivos financieros por reembolsos a su valor justo. En el caso de aportes de socios con derecho a reembolso, la entidad determinará el valor justo del pasivo financiero reembolsable, a no menos que el monto máximo a pagar de acuerdo con los términos del reembolso, según las correspondientes cláusulas de sus estatutos u otra legislación aplicable, descontado desde la primera fecha en que pueda requerirse el pago de ese monto (ver el ejemplo 3).
- 11 Conforme a lo requerido por el párrafo 35 de la NIC 32, las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio se reconocerán directamente en el patrimonio, neto de cualquier beneficio por impuesto a la renta. Los intereses, dividendos y otros retornos relativos a los instrumentos financieros clasificados como pasivos financieros serán gastos, con independencia que dichos montos pagados se califiquen legalmente como dividendos o intereses, o bien reciban otras denominaciones.

- 12 El Anexo, que es parte integrante de este acuerdo, proporciona ejemplos de la aplicación del mismo.

#### **Información a revelar**

---

- 13 Cuando un cambio en la prohibición de reembolso dé lugar a una transferencia entre pasivos financieros y patrimonio, la entidad revelará por separado el monto, la oportunidad y la razón de la transferencia.

#### **Fecha de vigencia**

---

- 14 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

### **Anexo Ejemplos de aplicación del acuerdo**

*Este Anexo es parte integrante de la Interpretación.*

- A1 Este Anexo contiene siete ejemplos de aplicación del acuerdo alcanzado por esta interpretación. Los ejemplos no constituyen una lista exhaustiva, ya que es posible encontrar otros casos en que sea de aplicación. Cada ejemplo presupone que no se dan otras condiciones, además de las descritas en los datos del mismo, que pudieran dar lugar a la clasificación del instrumento financiero como un pasivo financiero.

#### **Derecho incondicional a rechazar el reembolso (párrafo 7)**

---

##### **Ejemplo 1**

###### **Datos**

- A2 Los estatutos de la entidad establecen que los reembolsos 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 reembolso de los aportes solicitados 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 reembolso y los aportes 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 preferidas no sean rescatables, la clasificación apropiada para ellas se determinará en función de los demás derechos incorporados a las mismas. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales, en relación con las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones preferidas, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferida como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada por, por ejemplo:

- (a) un historial de distribuciones efectivamente realizadas;
- (b) la intención de hacer distribuciones en el futuro;
- (c) el posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones en 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 pagan dividendos primero a las preferidas);
- (d) el monto de las reservas del emisor;
- (e) las expectativas que tenga el emisor sobre una utilidad o una pérdida 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 reembolsos quedarán únicamente a discreción de la misma. No obstante, los estatutos también disponen que la aprobación de la solicitud de reembolso 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 reembolso y, por lo tanto, los aportes de los socios son pasivos financieros. Las restricciones antes descritas se basan en la capacidad de la entidad para liquidar su pasivo. En ellas se restringen los reembolsos 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 preferidas pueden emitirse con derechos muy variados. Al determinar si una acción preferida 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 preferida que contemple su reembolso en una fecha específica o a opción 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 cumplir con la obligación de rescatar una acción preferida, cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea por causa de falta de fondos, por restricciones legales o por tener insuficientes reservas o utilidades, no niega la existencia de la obligación.* [Énfasis agregado]

## Prohibición de reembolso (párrafos 8 y 9)

### Ejemplo 3

#### Datos

- A6 Una entidad cooperativa ha emitido cuotas para sus socios en diferentes fechas y por distintos montos, con el siguiente detalle:
- (a) 1 de enero de 20X1, 100.000 cuotas de \$10 cada una (\$1.000.000);
  - (b) 1 de enero de 20X2, 100.000 cuotas de \$20 cada una (\$2.000.000 adicionales, con lo que el total de las cuotas emitidas suman \$3.000.000)

Los aportes en cuotas son rescatables a petición del tenedor, por el monto al que fueron emitidos.

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

### Clasificación

#### Antes de modificar los estatutos

- A8 Los aportes de los socios que superen el límite de la prohibición de reembolso son pasivos financieros. En el momento de su reconocimiento inicial, la entidad cooperativa los valorizará por su valor justo. Puesto que las respectivas cuotas son rescatables a voluntad del tenedor, la entidad cooperativa determinará el valor justo de los pasivos financieros como dispone el párrafo 49 de la NIC 39, que establece: 'El valor justo de un pasivo financiero con características de exigibilidad inmediata (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al monto a pagar al convertirse en exigible...'. De acuerdo con lo anterior, la entidad cooperativa clasificará como un pasivo financiero el monto máximo que se deba pagar a voluntad del tenedor, según las cláusulas de reembolso.

- A9 El 1 de enero de 20X1, el monto máximo que se pagaría, según las cláusulas de reembolso, es de 20.000 cuotas a \$10 cada una, por lo que la entidad clasificará \$200.000 como pasivo financiero y \$800.000 como patrimonio. No obstante, el 1 de enero de 20X2, tras la nueva emisión de cuotas de \$20, el monto máximo que se debería pagar según las cláusulas de reembolso se incrementará hasta 40.000 cuotas de \$20 cada una. La emisión de las cuotas adicionales de \$20 crea un nuevo pasivo financiero que se valorizará, al reconocerlo inicialmente, por su valor justo. El pasivo, después de la emisión de las nuevas cuotas, es el 20 por ciento del número de cuotas que se han emitido (200.000), valorizadas a \$20 cada una, lo que representa \$800.000. Este hecho requiere reconocer un pasivo adicional por \$600.000. En este ejemplo no se reconoce ni utilidades ni pérdidas. De acuerdo con lo anterior, la entidad clasificará ahora \$800.000 como pasivo financiero y \$2.200.000 como patrimonio. En el ejemplo se supone que estos montos 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 reembolse un máximo del 25 por ciento de las cuotas en circulación, esto es, 50.000 cuotas de \$20 cada una. Por lo tanto, el 1 de enero de 20X3 la entidad cooperativa clasificará como pasivo financiero, de acuerdo con el párrafo 49 de la NIC 39, \$1.000.000, que es el monto máximo cuyo pago se le podría requerir, según las cláusulas de reembolso. Por lo tanto, el 1 de enero de 20X3, transfiere un total de \$200.000 del patrimonio al pasivo financiero, dejando como patrimonio, \$2.000.000. En este ejemplo, la entidad no reconocerá ninguna utilidad o pérdida por la transferencia.

### Ejemplo 4

#### Datos

- A11 La ley local que regula las actividades de las cooperativas, o los requerimientos de los estatutos de la entidad, prohíben el reembolso de los aportes de los socios cuando eso suponga reducir el capital pagado por debajo del 75% del saldo máximo que haya alcanzado. Este monto máximo alcanza, para una cooperativa en particular, a \$1.000.000. En la fecha del balance general, el saldo del capital pagado es de \$900.000.

#### Clasificaciones

- A12 En este caso, \$750.000 serían clasificados como patrimonio y \$150.000 serían clasificados como pasivos financieros. Además de los párrafos ya citados, la NIC 32 establece en el párrafo 18 b) que:

...un instrumento financiero que dé 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. Esta calificación se mantendrá incluso cuando el monto a recibir de efectivo, o de otro activo financiero, se determine a partir de un índice u otro ítem susceptible de aumentar o disminuir, o cuando la forma legal del instrumento con opción de venta conceda al tenedor el derecho a una participación residual en los activos del emisor. La existencia de una opción, a favor del tenedor, que le permite devolver el instrumento al emisor a cambio de dinero o de otro activo financiero, significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de pasivo financiero.

- A13 La prohibición de reembolso 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 monto adeudado 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 el caso de una prohibición incondicional de rescatar por encima de un monto específico, con independencia de la capacidad que tenga la entidad para rescatar los aportes de los socios (por ejemplo, considerando sus recursos líquidos, utilidad o reservas distribuibles). En efecto, la prohibición de reembolso en este supuesto impide a la entidad incurrir, por efecto del reembolso, en cualquier pasivo financiero para rescatar más de un determinado monto de capital pagado. Por lo tanto, la parte de las cuotas sujetas a la prohibición de reembolso, no será un pasivo financiero. Aunque cada una de las cuotas que componen los aportes de los socios, individualmente considerados, puedan ser rescatados, una parte del total de las cuotas en circulación no es rescatable bajo ninguna circunstancia, excepto en el 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, en la fecha del balance general, los requerimientos de liquidez impuestos por la normativa local impiden a la entidad rescatar cuotas de sus socios, salvo en el caso que sus disponibilidades de efectivo e inversiones a corto plazo sean superiores a un determinado monto. Esta obligación dará lugar a que la entidad no pueda, en la fecha del balance general, destinar más de \$50.000 al reembolso de aportes de los socios.

##### **Clasificación**

- A15 Al igual que en el ejemplo 4, la entidad clasificará \$750.000 como patrimonio, y \$150.000 como pasivo financiero. Esto es así porque el monto clasificado como pasivo se fundamenta en el derecho incondicional de la entidad a rechazar el reembolso y no en las restricciones condicionales que impiden rescatarlo sólo 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 reembolso de los aportes de los socios, salvo que el monto utilizado proceda de la emisión de aportes adicionales de socios, ya sean nuevos o antiguos, durante los tres años anteriores. El producto de la emisión de aportes de los socios debe aplicarse a pagar el reembolso de los aportantes que lo hayan solicitado. A lo largo de

los tres años anteriores, se han recibido \$12.000 por emisión de aportes de los socios y no se ha realizado ningún reembolso.

##### **Clasificación**

- A17 La entidad clasificará \$12.000 de los aportes de los socios como pasivo financiero. De acuerdo con lo señalado en el ejemplo 4, los aportes de los socios sujetos a una prohibición incondicional de rescatar no son pasivos financieros. Tal prohibición incondicional es aplicable a un monto igual a lo recibido por aportes antes de los tres años precedentes y, en consecuencia, este monto se clasificará como patrimonio. No obstante, un monto equivalente a lo recibido por aportes durante los tres últimos años no está sujeto a la prohibición de reembolso. Por consiguiente, los montos recibidos como aportes en los tres años precedentes darán lugar a un pasivo financiero, hasta tanto no estén disponibles para el reembolso de aportes de los socios. En consecuencia, la entidad tendrá un pasivo financiero igual al monto de los aportes recibidos durante los tres años precedentes, neto de los reembolsos realizados durante ese mismo período.

#### **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 aportes de socios) totales de la entidad, tienen que estar integrados por capital pagado por los socios. El efecto de esta normativa es que, en el caso que la totalidad de los pasivos en circulación de la cooperativa fueran aportes de los socios, sería posible rescatar todos los aportes. Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad tiene pasivos emitidos totales de \$200.000, de los cuales, \$125.000 representan aportes de los socios. Las condiciones de las cuentas de aportes de socios permiten a los tenedores solicitar en cualquier momento su reembolso y los estatutos de la entidad no limitan su capacidad de hacerlo.

##### **Clasificación**

- A19 En este ejemplo, los aportes de los socios se clasificarán como pasivos financieros. La prohibición de reembolso 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 monto 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 reembolso del monto total de los aportes de sus socios (\$125.000) siempre que se hubiesen cancelado todos los demás pasivos (\$75.000) que tuviere. En consecuencia, la prohibición de reembolso no impide a la entidad incurrir en un pasivo financiero por el reembolso de más de una porción establecida de aportes de socios o de capital pagado. Permite a la entidad, únicamente, diferir el reembolso hasta que se cumpla una condición, esto es, el reembolso de todos los demás pasivos. Los aportes de los socios en este ejemplo no están sujetos a una prohibición incondicional de rescatar y, por lo tanto, se clasificarán como pasivo financiero.

# **CINIIFCH 4**

## **DETERMINACIÓN DE SI UN ACUERDO CONTIENE UN ARRENDAMIENTO**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera - CINIIF 4)**

### **ÍNDICE**

**Párrafos**

#### **Interpretación CINIIF 4**

*Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento*

#### **REFERENCIAS**

##### **ANTECEDENTES**

**1 - 3**

##### **ALCANCE**

**4**

##### **PROBLEMAS**

**5**

##### **ACUERDOS**

**6 - 15**

##### **FECHA DE VIGENCIA**

**16**

##### **TRANSICIÓN**

**17**

## Interpretación CINIIF 4

### *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*

#### Referencias

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Activo Fijo*
- NIC 17 *Arrendamientos*
- NIC 38 *Activos Intangibles*

#### 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 involucra el derecho de uso de un activo (por ejemplo una partida de activo fijo), a cambio de un pago o una serie de pagos. Ejemplos de acuerdos en los que una entidad (el proveedor) puede involucrar el derecho de uso de un activo a otra entidad (el comprador), a menudo juntamente con otros servicios relacionados, incluyen 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 proporcionar 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 debieran contabilizarse de acuerdo con la NIC 17. No proporciona guías para determinar cómo debiera 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 sería 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 son, o contienen, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17.

## Problemas

---

- 5 Los problemas tratados en esta Interpretación son:
  - (a) cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento como se define en la NIC 17;
  - (b) cuándo se debiera hacer una evaluación o reevaluación sobre si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento; y
  - (c) si un acuerdo es o contiene un arrendamiento, cómo debieran separarse los pagos por el arrendamiento, de los pagos derivados de cualquier otro elemento contenido en el acuerdo.

## Acuerdos

---

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

- 6 La determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento debe 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 transfiere 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 está obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tiene el derecho y la capacidad de proporcionarlos utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del acuerdo es independiente del activo especificado y por lo tanto el acuerdo 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 en o después de una fecha especificada, no impide su tratamiento como arrendamiento antes de la fecha de sustitución.
- 8 Un activo está implícitamente especificado si, por ejemplo, el proveedor es dueño de o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y no es, económicamente factible o practicable, que él cumpla la obligación utilizando activos alternativos.

### **El acuerdo transfiere el derecho de uso del activo**

- 9 Un acuerdo transfiere 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 cualquiera 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 el determine, al mismo tiempo que obtiene o controla más que una cantidad no significativa 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 más que una cantidad no significativa de la producción u otros beneficios provenientes del activo.
- (c) Los hechos y circunstancias indican que es remota la probabilidad que una o más partes, distintas del comprador, obtendrán más que una cantidad no significativa de la producción u otros beneficios que el activo genere durante el período del acuerdo, y 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 reevaluación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento**

- 10 La evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento debe 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. Una reevaluación de si el acuerdo contiene un arrendamiento, después del 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 una 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 los términos 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, antes del vencimiento de éste, se evaluará, de acuerdo con los párrafos 6 a 9, sólo en lo que concierne al período de renovación o prórroga.
  - (c) Ha habido un cambio en la decisión de si el cumplimiento es dependiente de un activo específico.
  - (d) Se ha producido un cambio significativo en el activo, por ejemplo un cambio físico significativo en los activos fijos.
- 11 La reevaluación de un acuerdo anterior de un acuerdo se basará en los hechos y circunstancias en la fecha de la reevaluación, incluyendo el plazo restante del acuerdo. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, la cantidad estimada de producción a entregar al comprador o a otros compradores potenciales) no desencadenarán necesariamente una reevaluación. Si un acuerdo es reevaluado y se determina que contiene un arrendamiento (o que no lo contiene), la contabilización como arrendamiento debe aplicarse (o dejar de aplicarse) desde:
  - (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 la reevaluación;
  - (b) en el caso (b) del párrafo 10, desde el inicio del período de renovación o prórroga.

**Separación de los pagos específicos del arrendamiento, de otros pagos**

- 12 Si un acuerdo contiene un arrendamiento, las partes aplicarán los requerimientos de la NIC 17 al elemento de arrendamiento incorporado en el acuerdo, a menos que esté exento de dichos requerimientos de acuerdo con el párrafo 2 de la NIC 17. En consecuencia, si un 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 reevaluación del acuerdo, entre los derivados del arrendamiento y los derivados de los otros elementos, sobre la base de sus valores justos 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 puede 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 luego deduciendo tales pagos de los pagos totales del acuerdo.
- 15 Si un comprador concluye que es impracticable separar con fiabilidad los pagos debe:
  - (a) en el caso de un arrendamiento financiero, reconoce un activo y un pasivo por un monto equivalente al valor justo del activo subyacente identificado en los párrafos 7 y 8 como objeto del arrendamiento. Posteriormente, el pasivo se reducirá por los pagos efectuados, reconociendo un cargo financiero implícito sobre dicho pasivo mediante la utilización de la tasa de interés incremental del endeudamiento del comprador. <sup>(1)</sup>
  - (b) en el caso de un arrendamiento operativo, tratar todos los pagos derivados del acuerdo como pagos por arrendamiento a fin de cumplir con los requisitos de revelación de la NIC 17, pero:
    - (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 incluidos en el acuerdo de arrendamiento.

<sup>(1)</sup> Es decir, la tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario, definido en el párrafo 4 de la NIC 17.

### **Fecha de vigencia**

---

- 16 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

### **Transición**

---

- 17 La NIC 8 especifica cómo una entidad debe aplicar un cambio en una política contable resultante de la aplicación inicial de una Interpretación. No se requiere cumplir con tales requisitos 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 primer período para el que presente información comparativa de acuerdo con las NIIF, considerando los hechos y circunstancias existentes al principio de ese período.

## **CINIIFCH 5**

### **DERECHOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PARA EL RETIRO DEL SERVICIO, LA RESTAURACIÓN Y LA REHABILITACIÓN MEDIOAMBIENTAL**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera-CINIIF 5)**

## INDICE

### Párrafos

### INTERPRETACIÓN CINIIF 5

#### *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*

#### REFERENCIAS

ANTECEDENTES	1-3
ALCANCE	4-5
PROBLEMAS	6
ACUERDO	7-13
Contabilización de la participación de un fondo	7-9
Contabilización de las obligaciones de efectuar aportes adicionales	10
Información a revelar	11-13
FECHA DE VIGENCIA	14

## 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 27 *Estados Financieros Consolidados e Individuales*
- NIC 28 *Inversiones en Empresas Coligadas*
- NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*
- SIC-12 *Consolidación Entidades con Cometido Especial*

#### 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 automóviles), o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental (como solucionar la polución de aguas o la restauración del terreno de una mina), actividades que se denominan genéricamente de “retiro del servicio”.
- 2 Los aportes a estos fondos pueden ser voluntarias o establecidas por reglamentos o leyes. Los fondos pueden tener alguna de las siguientes estructuras:
  - (a) fondos establecidos por un único aportante, 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 aportantes, con el fin de constituir fondos para cubrir sus obligaciones por retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde los aportantes tienen derecho al reembolso de gastos de retiro del servicio hasta el límite de sus aportes más las utilidades sobre las mismas, menos su participación en los costos de administración del fondo. Los aportantes pueden tener la obligación de efectuar aportes adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro aportante.
  - (c) fondos establecidos por múltiples aportantes con el fin de constituir fondos para sus obligaciones de retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde el nivel de aporte requerido al aportante está basado en su nivel de actividad actual, y el beneficio obtenido por el aportante está basado en su actividad pasada. En tales casos, podría existir un desajuste entre el monto de los aportes efectuados por el aportante (basado en su actividad actual) y el valor realizable a obtener del fondo (basado en la actividad pasada).

- 3 Tales fondos tienen generalmente las siguientes características:
- (a) el fondo es administrado separadamente por fideicomisarios independientes.
  - (b) las entidades (aportantes) efectúan aportes al fondo, que se invierten dentro de un rango 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 aportantes. Los fideicomisarios determinan cómo se invierten los aportes, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen al fondo, así como las contenidas en cualquier legislación o regulación aplicable.
  - (c) los aportantes conservan la obligación de pagar los costos de retiro del servicio. Sin embargo, 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 aportantes pueden tener acceso restringido, o no tener acceso, a cualquier exceso de activos del fondo sobre aquellos utilizados para cubrir los costos de retiro del servicio.

#### **Alcance**

---

- 4 Esta Interpretación se aplica a la contabilización, en los estados financieros del aportante, 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 aportante a acceder a los activos.
- 5 Una participación residual en un fondo más allá del derecho al reembolso, tal como un derecho contractual a los repartos, una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o en la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIC 39, y, no, está dentro del alcance de esta Interpretación.

#### **Problemas**

---

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

#### **Acuerdo**

---

##### **Contabilización de la participación en un fondo**

- 7 El aportante 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 aportante no fuera responsable de pagar los costos de retiro del servicio incluso en el caso que el fondo no cumpliera con los pagos.

- 8 El aportante determinará si tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo por referencia a las NIC 27, NIC 28, NIC 31 y la SIC-12. Si así fuera, el aportante contabilizará su participación en el fondo según establecen esas Normas.
- 9 Si el aportante no tiene 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 valorizará por el menor de:
- (a) el monto de la obligación de retiro del servicio reconocida; y
  - (b) la participación del aportante en el valor justo de los activos netos del fondo atribuibles a los aportantes.

Los cambios en el valor de libros del derecho a recibir reembolsos, distintos de los aportes y los pagos del fondo, se reconocerán en el resultado del período en el que tengan lugar dichos cambios.

##### **Contabilización de las obligaciones de efectuar aportes adicionales**

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

##### **Información a revelar**

- 11 Un aportante revelará la naturaleza de su participación en el fondo así como toda restricción al acceso a los activos en el fondo.
- 12 Cuando el aportante tenga la obligación de efectuar aportes potenciales adicionales, que no esté reconocida como un pasivo (ver párrafo 10), deberá revelar la información requerida por el párrafo 86 de la NIC 37.
- 13 Cuando el aportante contabilice su participación en el fondo de acuerdo con el párrafo 9, deberá revelar las informaciones requeridas por el párrafo 85 (c) de la NIC 37.

##### **Fecha de vigencia**

---

- 14 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

# **CINIIFCH 6**

**OBLIGACIONES SURGIDAS DE LA PARTICIPACIÓN  
EN UN MERCADO ESPECÍFICO—RESIDUOS DE  
APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera -CINIIF 6)**

## **INDICE**

**Párrafos**

### **INTERPRETACIÓN CINIIF 6**

*Obligaciones Surgidas de la Participación en un Mercado Específico—  
Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos Referencias*

### **REFERENCIAS**

**ANTECEDENTES**

**1-5**

**ALCANCE**

**6-7**

**PROBLEMAS**

**8**

**ACUERDO**

**9**

**FECHA DE VIGENCIA**

**10**

## **Interpretación CINIIF 6**

### ***Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos— Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos.***

#### **Referencias**

---

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

#### **Antecedentes**

---

- 1 El párrafo 17 de la NIC 37 especifica que un hecho que da origen a una obligación es un hecho pasado que resulta en una obligación que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar.
- 2 El párrafo 19 de la NIC 37 establece que se reconocerán como provisiones sólo 'aquellas obligaciones surgidas a raíz de hechos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad'.
- 3 La Directiva de la Unión Europea sobre Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (RAEE), que regula la recogida, el tratamiento, la recuperación y la eliminación respetuosa con el medio ambiente de los RAEE, ha generado preguntas sobre el momento en que debería reconocerse la obligación por el retiro del servicio RAEE. La Directiva distingue entre residuos 'nuevos' e 'históricos', y entre residuos provenientes de hogares particulares y residuos no provenientes de hogares particulares. Los residuos nuevos se refieren a productos vendidos después del 13 de agosto de 2009. Se considera que todo aparato doméstico vendido antes de dicha fecha dará lugar a residuos históricos, a efectos de la Directiva.
- 4 La Directiva establece que los costos de gestión de los residuos de aparatos domésticos históricos deben ser soportados por los productores de ese tipo de aparatos que estén en el mercado durante un período a ser especificado en la legislación aplicable de cada Estado Miembro (el período de medición). La Directiva establece que cada Estado Miembro establecerá un mecanismo en virtud del cual los productores deberán contribuir a los costos de manera proporcional, 'por ejemplo, en proporción a la cuota de mercado que corresponda a cada uno de ellos por tipo de equipo'.
- 5 Varios términos empleados en esta Interpretación, como 'cuota de mercado' y 'período de valorización, pueden definirse de maneras muy diferentes en la legislación aplicable en cada Estado Miembro. Por ejemplo, el período de medición puede ser un año o sólo un mes. De manera similar, la valorización de la cuota de mercado y las fórmulas para calcular la obligación pueden diferir en las diversas legislaciones nacionales. No obstante, todos estos ejemplos afectan únicamente a la valorización de la obligación, lo cual no está dentro del alcance de esta Interpretación.

#### **Alcance**

---

- 6 Esta Interpretación proporciona una guía para el reconocimiento, en los estados financieros de los productores, de las obligaciones derivadas de la gestión de residuos conforme a la Directiva de la UE sobre RAEE, en cuanto se refiere a las ventas de aparatos domésticos históricos.

- 7 La Interpretación no se refiere a los residuos nuevos ni a los residuos históricos distintos a los procedentes de hogares particulares. La obligación de la gestión de tales residuos está debidamente cubierta en la NIC 37. Sin embargo, si en la legislación nacional los residuos nuevos procedentes de hogares particulares se tratasen de manera similar a los residuos históricos procedentes de hogares particulares, los principios de la Interpretación se aplicarán por referencia a la jerarquía establecida en los párrafos 10 a 12 de la NIC 8. La jerarquía de la NIC 8 es también pertinente para otras regulaciones que imponen obligaciones de una manera similar al modelo de atribución de costos previsto en la Directiva de la UE.

#### **Problema**

---

- 8 Se pidió al CINIIF que determinara, en el contexto del retiro del servicio de RAEE, cuál es un hecho que da origen a la obligación, de conformidad con el párrafo 14 (a) de la NIC 37, para el reconocimiento de una provisión por costos de gestión de residuos:
  - ¿la fabricación o la venta de aparatos domésticos históricos?
  - ¿la participación en el mercado durante el período de medición?
  - ¿el incurrimiento de costos en la ejecución de actividades de gestión de residuos?

#### **Acuerdo**

---

- 9 La participación en el mercado durante el período de medición es un hecho que da origen a la obligación, de acuerdo con el párrafo 14 (a) de la NIC 37. Por consiguiente, la obligación por los costos de gestión de residuos provenientes de aparatos domésticos históricos no nace cuando los productos se fabrican o se venden. Debido a que la obligación relacionada con los aparatos domésticos históricos está vinculada a la participación en el mercado durante el período de medición, en vez de estar relacionado con la producción o venta de las partidas a ser eliminadas, no existe obligación alguna a menos y hasta que exista una cuota de mercado durante el período de medición. El momento en que ocurre el hecho que da origen a la obligación puede ser también independiente del período específico en que se emprendan las actividades para ejecutar la gestión de residuos y se incurra en los costos correspondientes.

#### **Fecha de vigencia**

---

- 10 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

# **CINIIFCH 7**

## **APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RE- EXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera - CINIIF 7)**

### **INDICE**

**Párrafos**

#### **INTERPRETACIÓN CINIIF 7**

***APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RE-EXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29:  
INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS***

#### **REFERENCIAS**

**ANTECEDENTES**

**1**

**PROBLEMAS**

**2**

**ACUERDOS**

**3-5**

**FECHA DE VIGENCIA**

**6**

**EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

## INTERPRETACIÓN CINIIF 7

### APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RE-EXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29: INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

#### Referencias

- NIC 12 *Impuestos a la Renta*
- NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

#### Antecedentes

- 1 Esta Interpretación proporciona una guía para aplicar los requerimientos de la NIC 29 en el informe de un período en el cual una entidad identifica 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, la entidad re-expresa sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29.

#### Problemas

- 2 Los problemas tratados en esta Interpretación son:
  - (a) ¿cómo se interpretaría el requerimiento "..., se presentarán en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance general" establecido en el párrafo 8 de la NIC 29, cuando la entidad aplique esta Norma?
  - (b) ¿cómo debiera una entidad contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus estados financieros re-expresados?

#### Acuerdos

- 3 En el informe del período en el que una entidad identifica la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, sin que haya existido hiperinflación 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 balance general de apertura de la entidad al principio del período más antiguo presentado en los estados financieros se re-expresará para reflejar el efecto de la inflación desde la fecha en que los activos fueron adquiridos y los pasivos fueron incurridos o asumidos, hasta la fecha de cierre del balance general del período informado. Para las partidas no monetarias registradas en el balance general de apertura a sus montos corrientes de fechas distintas a las de adquisición o en que se incurrieron, la re-expresión reflejará el efecto de la inflación desde las fechas en que esos montos reconocidos fueron determinados, hasta la fecha de cierre del balance general del período informado.

\* La identificación de hiperinflación se basa en el juicio de la entidad de acuerdo a los criterios del párrafo 3 de la NIC 29

- 4 En la fecha de cierre del balance general, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y valorizarán de acuerdo con la NIC 12. No obstante, los montos por impuestos diferidos que figuren en el balance general de apertura del período sobre el cual se informa, se determinarán de la siguiente manera:

- (a) la entidad volverá a medir las partidas por impuestos diferidos según la NIC 12, después que haya re-expresado los montos nominales de sus partidas no monetarias en la fecha del balance general de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida de esa fecha.
- (b) las partidas por impuestos diferidos remedidas de conformidad con (a) anterior, se re-expresarán por la variación en la unidad de medida desde la fecha del balance general de apertura del período sobre el que se informa, hasta la fecha de cierre del mismo.

La entidad aplicará los procedimientos establecidos en (a) y (b) anteriores en la re-expresión de las partidas por impuestos diferidos en el balance general de apertura de cualquier período comparativo presentado en los estados financieros re-expresados para el período sobre el que se informa, al que se haya aplicado la NIC 29.

- 5 Después que una entidad ha re-expresado sus estados financieros, todos los montos comparativos que figuren en esos estados para períodos posteriores, incluyendo las partidas por impuestos diferidos, se re-expresarán aplicando la variación en la unidad de medida para esos períodos posteriores, únicamente a los estados financieros re-expresados en el período anterior.

#### Fecha de vigencia

**Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

## Interpretación CINIIF 7

### Ejemplos Ilustrativos

Este ejemplo acompaña a la CINIIF 7, pero no forma parte de ella.

EI1 Este ejemplo ilustra la re-expresión de partidas de impuestos diferidos cuando una entidad las re-expresa por los efectos de la inflación según la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. Este ejemplo pretende solo ilustrar los mecanismos para la re-expresión planteada en la NIC 29 para las partidas de impuestos diferidos, no ilustra los estados financieros completos de una entidad de acuerdo a las NIIF.

### Datos

EI2 El balance general de una entidad al 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo a las NIIF (antes de la re-expresión) es el siguiente:

Nota	Balance general	20X4(a) Millones de \$	20X3 Millones de \$
	<b>ACTIVOS</b>		
1	Activo Fijo	300	400
	Otros Activos	xxx	xxx
	Total Activos	xxx	xxx
	<b>PATRIMONIO Y PASIVOS</b>		
	Total patrimonio	xxx	xxx
	Pasivos		
2	Impuestos diferidos por pagar	30	20
	Otros Pasivos	xxx	xxx
	Total Pasivos	xxx	xxx
	Total Patrimonio y Pasivos	xxx	xxx
	<b>Notas</b>		
1	<i>Activo fijo</i> Todas las partidas de activo fijo fueron adquiridas en diciembre de 20X2. Los activos fijos se deprecian en base a su vida útil, la cual es de cinco años.		
2	<i>Impuestos diferidos por pagar</i> El pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X4 de \$ 30 millones se mide como la diferencia temporal imponible entre el valor contable del activo fijo de \$ 300 millones y su base tributaria de \$ 200 millones. La tasa de impuesto aplicable es del 30 por ciento.  De forma similar, el pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X3 de \$ 20 millones se mide como la diferencia temporal imponible entre el valor contable de los activos fijos de \$ 400 millones y su base imponible de \$ 333 millones.		

<sup>(a)</sup> En estos ejemplos, los montos monetarios se denominan en millones de \$.

EI3 Supongamos que una entidad identifica la existencia de hiperinflación en, por ejemplo, abril de 20X4 y por ello aplica la NIC 29 desde el inicio de 20X4. La entidad re-expresa sus estados financieros en base a los siguientes índices generales de precios y factores de conversión.

	Índice general de precios	Factores de conversión al 31 de diciembre de 20X4
Diciembre 20X2 <sup>(a)</sup>	95	2,347
Diciembre 20X3	135	1,652
Diciembre 20X4	223	1,000

<sup>(a)</sup> Por ejemplo, el factor de conversión para diciembre de 20X2 es 2,347 = 223/95.

### Re-expresión

EI4 La re-expresión de los estados financieros de 20X4 de la entidad se basa en los siguientes requerimientos.

- Los activos fijos se re-expresan aplicando la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del balance general, tanto al costo histórico como a la depreciación acumulada
- Los impuestos diferidos debieran contabilizarse según la NIC 12 *Impuestos a la Renta*.
- Los montos comparativos de activo fijo del período anterior se presentan en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del período sobre el que se informa.
- Los montos comparativos de los impuestos diferidos debieran medirse de acuerdo al párrafo 4 de la Interpretación.

EI5 Por ello, la entidad re-expresa su balance general a 31 de diciembre de 20X4 como sigue:

Nota	Balance general (re-expresado)	20X4(a) Millones de \$	20X3 Millones de \$
	<b>ACTIVOS</b>		
1	Activo Fijo	704	939
	Otros Activos	xxx	xxx
	Total Activos	xxx	xxx
	<b>PASIVOS Y PATRIMONIO</b>		
	Total patrimonio	xxx	xxx
	Pasivos		
2	Impuestos diferidos por pagar	151	117
	Otros Pasivos	xxx	xxx
	Total Pasivos	xxx	xxx
	Total Patrimonio y Pasivos	xxx	xxx

*Continúa...*

...continuación

**Notas**

*Activo fijo*

Todas las partidas del activo fijo fueron adquiridas en diciembre de 20X2 y se deprecian en un período de cinco años. Los costos del activo fijo se re-expresan para reflejar la variación en el nivel general de precios desde la adquisición, es decir el factor de conversión es 2,347 (223/95).

1

	Millones de \$ históricos	Millones de \$ re-expresados
Costo del Activo Fijo	500	1.174
Depreciación 20X3	(100)	(235)
Valor de libros al 31 de diciembre de 20X3	400	939
Depreciación 20X4	(100)	(235)
Valor de libros al 31 de diciembre de 20X4	300	704

2

*Impuestos diferidos por pagar*

El monto del pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X4 de \$ 30 millones se mide como la diferencia temporaria imponible entre el monto contabilizado del activo fijo de \$ 300 millones y su base tributaria de \$ 200 millones. De igual modo, el pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X3 de \$ 20 millones se mide como la diferencia temporaria imponible entre el valor contable del activo fijo de \$ 400 millones y su base tributaria de \$ 333 millones. La tasa de impuesto aplicable es del 30 por ciento.

En sus estados financieros re-expresados, en la fecha del balance general, la entidad vuelve a medir las partidas de impuestos diferidos según las disposiciones generales de la NIC 12, esto es, según sus estados financieros re-expresados. Sin embargo, debido a que las partidas de los impuestos diferidos están en función de los montos contables de los activos y pasivos y de sus bases tributarias, una entidad no puede re-expresar las partidas comparativas de los impuestos diferidos aplicando un índice general de precios. En cambio, en el período que se informa, en el cual, una entidad aplica la re-expresión según la NIC 29, ella; (a) re-expresa sus partidas comparativas de los impuestos diferidos según la NIC 12 después que ha re-expresado los montos contables nominales de sus partidas no monetarias en el balance general de apertura del período informado aplicando la unidad de medida de esa fecha, y (b) re-expresa las partidas de impuestos diferidos recalculadas por el cambio en la unidad de medida desde la fecha del balance general de apertura del período hasta la fecha del balance general actual.

...Continúa

...continuación

	Millones de \$
En el ejemplo, el pasivo por impuestos diferidos re-expresado se calcula como sigue:	
<i>En la fecha de balance general:</i>	
Valor de libros re-expresado de activo fijo (ver nota 1)	704
Base tributaria	(200)
Diferencias temporarias	504
@ 30 por ciento de impuesto a la renta = Pasivo por impuestos diferidos re-expresado al 31 de diciembre de 20X4	151
Montos comparativos de los impuestos diferidos	
Valor de libros re-expresado del activo fijo [ó \$ 400 × 1,421 (factor de conversión 1,421 = 135/95), o 939/1,652 (factor de conversión 1,652 = 223/135)]	568
Base tributaria	(333)
Diferencia temporaria	235
@ 30 por ciento de impuesto a la renta = Pasivo por impuestos diferidos re-expresado al 31 de diciembre de 20X3 al nivel general de precios al final de 20X3	71
Pasivo por impuestos diferidos re-expresado al 31 de diciembre de 20X3 al nivel general de precios al final de 20X4 (factor de conversión 1,652 = 223/135)	117

EI6 En este ejemplo, el pasivo por impuestos diferidos re-expresado se incrementa de \$ 34 millones a \$ 151 millones desde el 31 de diciembre de 20X3 al 31 de diciembre de 20X4. Este incremento, que se incluye en el resultado del período 20X4, refleja (a) el efecto del cambio en la diferencia temporaria imponible del activo fijo, y (b) una pérdida de poder adquisitivo en la base tributaria del activo fijo. Los dos elementos pueden analizarse como sigue:

	Millones de \$
Efecto en el pasivo por impuestos diferidos debido a la disminución en la diferencia temporaria imponible de activo fijo $(\$ -235 + \$ 133) \times 30\%$	31
Pérdidas en la base tributaria debido a la inflación de 20X4 $(\$ 333 \times 1,652 - \$ 333) \times 30\%$	(65)
Aumento neto del pasivo por impuesto diferido (cargo a resultados en 20X4).	34

La pérdida en la base tributaria es una pérdida monetaria. El párrafo 28 de la NIC 29 explica esto como sigue:

La ganancia o pérdida por la posición monetaria neta se incluye en la utilidad neta. El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexados a cambios en los precios, de acuerdo con el párrafo 13, se compensa con la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta. Otras partidas del estado de resultados, tales como ingresos y gastos financieros, diferencias de cambio en la moneda extranjera relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, están también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque tales partidas se revelan separadamente puede ser útil agruparlas con las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta, a efectos de su presentación en el estado de resultados.

# CINIIFCH 8

## ALCANCE DE LA NIIF 2

(Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera - CINIIF 8)

## ÍNDICE

### Párrafos

### Interpretación CINIIF 8

*Alcance de la NIIF 2*

### REFERENCIAS

ANTECEDENTES

1-5

ALCANCE

6

PROBLEMA

7

ACUERDO

8-12

FECHA DE VIGENCIA

13

TRANSICIÓN

14

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

## Interpretación CINIIF 8

### Alcance de la NIIF 2

#### Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*

#### Antecedentes

- 1 La NIIF 2 aplica a las transacciones con pagos basados en acciones en las que la entidad adquiere o recibe bienes o servicios. Entre estos “bienes” se incluyen las existencias, los consumibles, los elementos de activo fijo, los activos intangibles y otros activos no financieros (párrafo 5 de la NIIF 2). De acuerdo con lo anterior, y excepto para las transacciones particulares excluidas de su ámbito de aplicación, la NIIF 2 aplica a todas las transacciones en las que la entidad recibe activos no financieros o servicios a cambio de la emisión de instrumentos de patrimonio. La NIIF 2 se aplica también a las transacciones en las que la entidad incurre en pasivos, por los bienes o servicios recibidos, cuyo monto se base en el precio (o en el valor) de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio propios.
- 2 Sin embargo, en algunos casos puede ser difícil demostrar que los bienes o servicios han sido (o serán) recibidos. Por ejemplo, una entidad podría donar acciones a una organización no lucrativa sin contraprestación. Generalmente, no será posible identificar los bienes o servicios específicos recibidos a cambio en este tipo de transacciones. Podrían darse situaciones similares en transacciones con terceros.
- 3 La NIIF 2 requiere que las transacciones en las que los pagos basados en acciones se realicen a empleados, se midan por referencia al valor justo del pago basado en acciones en la fecha de otorgamiento (párrafo 11 de la NIIF 2) \*. Por lo tanto, no es necesario que la entidad mida directamente el valor justo de los servicios recibidos por parte de los empleados.
- 4 Para las transacciones en las que los pagos basados en acciones se realicen a terceros distintos de los empleados, la NIIF 2 especifica que existe una presunción refutable que el valor justo de los bienes o servicios recibidos puede estimarse con fiabilidad. En ese caso, la NIIF 2 requiere que la transacción se mida por el valor justo de los bienes o servicios en el momento en el que la entidad obtenga dichos bienes o la contraparte preste dichos servicios (párrafo 13 de la NIIF 2). Ello implica la presunción que la entidad es capaz de identificar los bienes o servicios recibidos de terceros distintos de los empleados, lo que da lugar a la pregunta de si esta Norma Internacional de Información Financiera debe aplicarse cuando la entidad no pueda identificar los bienes o servicios. Esto a su vez lleva a otra pregunta: si la entidad hubiese realizado un pago basado en acciones y la contraprestación identificable recibida (si existiera) fuese inferior al valor justo del pago basado en acciones, ¿indicaría esta situación que se han recibido bienes o servicios aunque no se hayan podido identificar de forma específica y debería, por lo tanto, aplicarse la NIIF 2?
- 5 Debe notarse que la expresión “el valor justo de los pagos basados en acciones” se refiere al valor justo del particular pago basado en acciones comprometido. Por ejemplo, una entidad puede ser requerida por la legislación nacional para que emita parte de sus acciones a ciudadanos de un país determinado, y que ellas sólo puedan transferirse a ciudadanos de ese país. Esta restricción en la transferencia puede afectar al valor justo de las acciones a que se refiere, y por lo tanto esas acciones pueden tener un valor justo inferior al valor justo de otras acciones idénticas que no llevan anexadas tales restricciones. En esta situación, si la pregunta del párrafo 4 surgiera en el contexto de las acciones con restricciones la frase “el valor justo de los pagos basados en acciones” se referiría al valor justo de las acciones con restricciones, no al valor justo de otras acciones sin restricciones.

\* En la NIIF 2, la referencia a los empleados incluye aquellos otros que prestan servicios similares.

#### Alcance

- 6 La NIIF 2 se aplica a las transacciones en las que una entidad o los accionistas de una entidad hayan otorgado instrumentos de patrimonio \* o incurrido en una obligación de transferir efectivo u otros activos por montos que se basen en el precio (o en el valor) de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio propios. Esta Interpretación se aplicará a tales transacciones cuando la contraprestación identificable recibida (o por recibir) por la entidad, incluyendo el efectivo y el valor justo de otra contraprestación distinta del efectivo (si existiera), parezca ser inferior al valor justo de los instrumentos de patrimonio otorgados o del pasivo incurrido. No obstante, esta Interpretación no se aplicará a las transacciones excluidas del alcance de la NIIF 2, de acuerdo con los párrafos 3 a 6 de dicha Norma Internacional de Información Financiera.

#### Problema

- 7 El problema que se trata en esta Interpretación es si la NIIF 2 es aplicable a las transacciones en las que la entidad no pueda identificar de forma específica algunos o todos los bienes o servicios recibidos.

#### Acuerdo

- 8 La NIIF 2 aplica a las transacciones en las que se reciben bienes o servicios, tales como transacciones en las que la entidad recibe bienes o servicios a cambio de instrumentos de patrimonio propios. Esto incluye las transacciones en las que la entidad no pueda identificar de forma específica algunos o ninguno de los bienes o servicios recibidos.
- 9 En ausencia de una identificación específica de los bienes o servicios, otras circunstancias podrían indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso aplica la NIIF 2. En particular, si la contraprestación identificable recibida (si existiera) parece ser inferior al valor justo de los instrumentos de patrimonio otorgados o del pasivo incurrido, esta circunstancia indicará normalmente que se ha recibido (o se recibirá) otra contraprestación (esto es, bienes o servicios no identificados).
- 10 La entidad valorizará los bienes o servicios identificados y recibidos de acuerdo con lo establecido en la NIIF 2.
- 11 La entidad valorizará los bienes o servicios no identificados recibidos (o por recibir) como la diferencia entre el valor justo de los pagos basados en acciones y el valor justo de cualquier bien o servicio identificable recibido (o por recibir).
- 12 La entidad valorizará los bienes o servicios no identificados recibidos en la fecha de otorgamiento. No obstante, para las transacciones a ser liquidadas en efectivo, el pasivo se recalculará en cada fecha en que se presente información, hasta que se pague.

#### Fecha de vigencia

- 13 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

\* Se incluyen los instrumentos de patrimonio de la entidad, de la controladora o de otras entidades que se incluyan en el mismo grupo.

## Transición

---

- 14 Las entidades aplicarán esta Interpretación de forma retroactiva de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 8, sujeto a las disposiciones transitorias de la NIIF 2.

## Ejemplos Ilustrativos

*Este ejemplo acompaña a la CINIF 8, pero no forma parte de ella.*

- EI Una entidad otorgo acciones con un valor justo total de \$100.000.\* a partes, distintas de sus empleados, que pertenecen a un determinado sector de la comunidad, como medio para mejorar su imagen de un buen ciudadano corporativo. Los beneficios económicos derivados de la mejora de su imagen corporativa podrían tomar una variedad de formas, tales como el aumento de su base de clientes, la atracción o conservación de empleados, o la mejora o mantenimiento de su capacidad para realizar ofertas exitosas para contratos de negocio.
- EI2 La entidad no puede identificar la contraprestación específica recibida. Por ejemplo, no se recibió efectivo alguno y no se impuso la prestación de servicios. Por lo tanto, la contraprestación identificable (nula) es menor que el valor justo de los instrumentos de patrimonio otorgados (\$100.000).
- EI Aunque la entidad no puede identificar bienes o servicios específicos recibidos, las circunstancias indican que se han recibido (o serán recibidos) bienes o servicios y, por lo tanto, se aplica la NIIF 2.
- EI4 En esta situación, dado que la entidad no puede identificar los bienes o servicios específicos recibidos, la presunción refutable establecida en el párrafo 13 de la NIIF 2, que el valor justo de los bienes o servicios recibidos puede ser estimado con fiabilidad, no se aplica. En su lugar, la entidad debe medir los bienes o servicios recibidos por referencia al valor justo de los instrumentos de patrimonio otorgados.

---

\* En este ejemplo, los montos monetarios están expresados en “\$”

# **CINIIFCH 9**

## **RE-EVALUACIÓN DE DERIVADOS IMPLÍCITOS**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera - CINIIF 9)**

### **ÍNDICE**

#### **Interpretación CINIIF 9**

*Re-Evaluación de Derivados Implícitos*

#### **REFERENCIAS**

**ANTECEDENTES**

**1-2**

**ALCANCE**

**3-5**

**PROBLEMA**

**6**

**ACUERDO**

**7-8**

**FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN**

**9**

**Párrafos**

## **INTERPRETACIÓN CINIIF 9**

### **RE-EVALUACIÓN DE DERIVADOS IMPLÍCITOS**

#### **Referencias**

- NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*
- NIIF 1, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*

#### **Antecedentes**

- 1 El párrafo 10 de la NIC 39 describe un derivado implícito como “un componente de un instrumento financiero híbrido (combinado) que también incluye un contrato principal no derivado, cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varían de forma similar al derivado, considerado de forma independiente”.
- 2 El párrafo 11 de la NIC 39 requiere que el derivado implícito se separe del contrato principal y se contabilice como un derivado si, y solo si:
  - (a) las características económicas y riesgos inherentes del derivado implícito no están estrechamente relacionados a las características económicas y riesgos del contrato principal;
  - (b) un instrumento independiente con las mismas condiciones del derivado implícito cumpliría los requisitos de la definición de un instrumento derivado, y
  - (c) el instrumento híbrido (combinado) no es valorizado al valor justo con efecto en resultados (es decir, un derivado que se encuentre implícito en un activo o pasivo financiero valorizado al valor justo con efecto en resultados no es separado).

#### **Alcance**

- 3 De acuerdo con lo establecido en los párrafos 4 y 5 siguientes, esta Interpretación se aplicará a todos los derivados implícitos incluidos en el alcance de la NIC 39.
- 4 Esta Interpretación no trata los aspectos de revalorización que surjan de la re-evaluación de los derivados implícitos.
- 5 Esta Interpretación no trata la adquisición de contratos con derivados implícitos dentro de una combinación de negocios, ni su posible re-evaluación a la fecha de adquisición.

#### **Problema**

- 6 La NIC 39 requiere que una entidad, cuando se convierta por primera vez en una de las partes de un contrato, evalúe si debe separar cualquier derivado implícito contenido en el contrato principal y ser contabilizado como un derivado según dicha Norma. Esta Interpretación trata los siguientes temas:
  - (a) ¿Requiere la NIC 39 que esta evaluación se realice solamente cuando la entidad se convierta, por primera vez, en una de las partes del contrato, o debería ser ésta evaluación reconsiderada durante toda la vida del contrato?
  - (b) ¿Debería un adoptante por primera vez realizar esta evaluación basándose en las condiciones que existían cuando la entidad se convirtió, por primera vez, en una de las partes del contrato, o las que existían cuando la entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez?

#### **Acuerdo**

- 7 Cuando se convierta por primera vez en una de las partes del contrato, la entidad evaluará si es necesario que un derivado implícito sea separado de su contrato principal y se contabilice como un derivado. Se prohíbe realizar re-evaluaciones, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que se producirían de acuerdo con el mismo, en cuyo caso se requerirá una re-evaluación. La entidad determinará si la modificación de los flujos de efectivo es significativa teniendo en cuenta la forma en que los flujos de efectivo esperados asociados con el derivado implícito, con el contrato principal o con ambos, han variado y si ese cambio es significativo en relación con los flujos de efectivo esperados sobre el contrato.
- 8 Un adoptante por primera vez evaluará si es necesario que un derivado implícito sea separado de su contrato principal y contabilizado como un derivado basándose en las condiciones existentes en la fecha más reciente entre la fecha en que se convirtió, por primera vez, en una de las partes del contrato, o en la fecha en que se requiera una re-evaluación según el párrafo 7 anterior.

#### **Fecha de vigencia**

- 9 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

# **CINIIFCH 10**

## **INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera - CINIIF10)**

### **ÍNDICE**

**Párrafos**

#### **Interpretación CINIIF 10**

*Información Financiera Intermedia y Deterioro*

#### **REFERENCIAS**

**ANTECEDENTES**

**1-2**

**PROBLEMA**

**3-7**

**ACUERDO**

**8-9**

**FECHA DE VIGENCIA**

**10**

## Interpretación CINIIF 10

### Información Financiera Intermedia y Deterioro

#### Referencias

---

- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*

#### Antecedentes

---

- 1 Una entidad debe evaluar el deterioro del “goodwill” en cada fecha a informar, para evaluar las inversiones en los instrumentos de capital y activos financieros contabilizados al costo por el deterioro en cada fecha del balance general y, si es necesario, para reconocer una pérdida por el deterioro a esa fecha de acuerdo con las NIC 36 y NIC 39. Sin embargo, en un balance general posterior o a fecha de preparación de información financiera, las condiciones podrían haber cambiado al punto en que las pérdidas por deterioro podrían haber sido reducidas o evitadas de haberse efectuado la evaluación de deterioro solamente a esa fecha. Esta Interpretación proporciona una guía sobre si dichas pérdidas por deterioro debieran ser revertidas o no.
- 2 La Interpretación trata de la interacción entre los requerimientos de la NIC 34 y el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del “goodwill” (plusvalía comprada) en la NIC 36 y ciertos activos financieros en la NIC 39 y el efecto de esa interacción sobre los estados financieros intermedios y anuales posteriores.

#### Problema

---

- 3 La NIC 34, párrafo 28 requiere que la entidad aplique a los estados financieros intermedios, las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales. También establece que: “la frecuencia con que la entidad presenta información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la valorización de sus resultados anuales. Para conseguir ese objetivo, las valorizaciones realizadas para efectos de la información intermedia deben ser efectuados sobre la base del año a la fecha.”
- 4 La NIC 36, párrafo 124 indica que: “Una pérdida por deterioro del valor reconocida por goodwill no se revertirá en un periodo posterior.”
- 5 La NIC 39, párrafo 69 indica que: “Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, que correspondan a la inversión en un instrumento de patrimonio clasificado como disponible para la venta, no se revertirán a través del resultado del ejercicio.”
- 6 La NIC 39, párrafo 66 requiere que las pérdidas por deterioro de activos financieros contabilizados al costo (tal como una pérdida por deterioro sobre un instrumento de patrimonio no cotizado que no está contabilizado al valor justo porque no puede ser valorizado con fiabilidad) no debiera ser revertido.

- 7 La Interpretación se refiere al siguiente tema :

¿Debiera una entidad revertir una pérdida por deterioro reconocidas en un período intermedio respecto a “goodwill” e inversiones en instrumentos de patrimonio y en activos financieros contabilizados al costo si una pérdida no hubiera sido reconocida, o si se hubiera reconocido una pérdida menor, de haberse efectuado una evaluación de deterioro solamente a la fecha de un balance general posterior?

#### Acuerdo

---

- 8 Una entidad no revertirá un deterioro por pérdida reconocida en un período intermedio anterior con respecto al “goodwill” o a una inversión ya sea en un instrumento de capital o en activos financieros contabilizados al costo.
- 9 Una entidad no deberá proyectar este acuerdo por analogía a otras áreas de potencial conflicto entre la NIC 34 y otras normas.

#### Fecha de vigencia

---

- 10 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

# CINIIFCH 11

## TRANSACCIONES CON ACCIONES PROPIAS Y ACCIONES DEL GRUPO

(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera -  
CINIIF 11)

### ÍNDICE

#### Párrafos

**Interpretación CINIIF 11**  
*Transacciones con Acciones Propias y Acciones del Grupo*

#### REFERENCIAS

PROBLEMA	1-6
ACUERDO	7-11
FECHA DE VIGENCIA	12
TRANSICIÓN	13
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	

## Interpretación CINIIF 11

### Transacciones con Acciones Propias y Acciones del Grupo

#### Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*

#### Problema

1 Esta Interpretación aborda dos temas. El primero dice relación con el hecho que si las siguientes transacciones deberían registrarse como liquidadas con instrumentos de patrimonio o como liquidadas en efectivo bajo los requerimientos de la NIIF 2:

- una entidad otorga a sus empleados opciones sobre instrumentos de patrimonio de la entidad (por ejemplo, opciones de acciones), y ya sea decide o se ve obligada a adquirir instrumentos de patrimonio (es decir, acciones propias) a otra parte, para poder cumplir con sus obligaciones o con los empleados; y
- una entidad otorga a sus empleados opciones sobre instrumentos de patrimonio de la entidad (por ejemplo, opciones de acciones), ya sea por sí misma o a través de sus accionistas, y los accionistas de la entidad son los que proporcionan los instrumentos de patrimonio necesarios.

2 El segundo tema dice relación con los acuerdos de pagos basados en acciones que involucran a dos o más entidades del mismo grupo. Por ejemplo, se les otorga a los empleados de una filial derechos sobre instrumentos de patrimonio de su matriz a modo de pago por los servicios que prestaron en la filial. El párrafo 3 de la NIIF 2 señala que:

Para propósitos de esta Interpretación, las transferencias de los instrumentos de patrimonio de una entidad efectuada por sus accionistas a partes que han entregado productos o prestado servicios a la entidad (incluidos los empleados), corresponden a transacciones con pagos basados en acciones, a menos que la transferencia se efectúe claramente con un propósito distinto que el de pagar por los productos o servicios prestados a la entidad. *Esto también se aplica a las transferencias de instrumentos de patrimonio de la matriz de la entidad, a partes que han entregado productos o prestado servicios a la entidad.* (Énfasis agregado)

No obstante, la NIIF 2 no proporciona guías respecto de la manera para contabilizar tales transacciones en los estados financieros individuales o separados de cada entidad del grupo.

3 Por lo tanto, el segundo tema aborda los siguientes acuerdos de pagos basados en acciones:

- una matriz otorga directamente derechos sobre sus instrumentos de patrimonio a los empleados de su filial: la matriz (no la filial) tiene la obligación de proporcionar a los empleados de la filial los instrumentos de patrimonio necesarios; y
- una filial otorga derechos sobre instrumentos de patrimonio de su matriz a sus empleados: la filial tiene la obligación de proporcionar a sus empleados los instrumentos de patrimonio necesarios.

4 Esta Interpretación aborda la manera en cómo se deben contabilizar los acuerdos de pagos basados en acciones establecidos en el párrafo 3 en los estados financieros de la filial que recibe los servicios de los empleados.

5 Puede existir un acuerdo entre una matriz y su filial que requiera que la filial le pague a la matriz por el otorgamiento de instrumentos de patrimonio a los empleados. Esta Interpretación no aborda la manera en que se debe contabilizar un acuerdo de pago inter compañía de este tipo.

6 Aunque esta Interpretación se centra en las transacciones con los empleados, también se aplica a transacciones similares con pagos basados en acciones con los proveedores de productos o servicios distintos de los empleados.

#### Acuerdo

##### Acuerdos de pagos basados en acciones que involucran los propios instrumentos de patrimonio de una entidad (párrafo 1)

7 Las transacciones con pagos basados en acciones en las que una entidad recibe servicios en pago por sus propios instrumentos de patrimonio deben contabilizarse tal como acciones pagadas. Esto es aplicable independientemente de si la entidad elige o se ve obligada a comprar dichos instrumentos de patrimonio a otra parte para poder cumplir con sus obligaciones con sus empleados en conformidad con el acuerdo de pagos basados en acciones. También es aplicable independientemente de si:

- el derecho del empleado sobre los instrumentos de patrimonio de la entidad fue otorgado por la entidad misma o por su(s) accionista(s); o
- el acuerdo de pagos basados en acciones fue liquidado por la entidad o por su(s) accionista(s).

##### Acuerdos de pagos basados en acciones que involucran los instrumentos de patrimonio de la matriz

Una matriz otorga a los empleados de su filial derechos sobre sus instrumentos patrimoniales (párrafo 3(a))

8 Siempre que el acuerdo de pagos basados en acciones sea contabilizado tal como acciones pagadas en los estados financieros consolidados de la matriz, la filial debe medir los servicios recibidos de sus empleados en conformidad con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones tal como acciones pagadas, reconociendo el aumento en el patrimonio como aporte de la matriz.

9 Una matriz puede otorgar derechos sobre sus instrumentos de patrimonio a los empleados de sus filiales, dependiendo que se completen servicios continuos con el grupo durante un período específico. Un empleado de una filial puede transferir su relación laboral a otra filial durante el período de transferencia sin que esto afecte sus derechos sobre los instrumentos de patrimonio de la matriz en conformidad con el acuerdo de pagos basados en acciones original. Cada filial deberá medir los servicios recibidos del empleado haciendo referencia al valor justo de los títulos patrimoniales a la fecha en que la matriz otorgó originalmente los derechos sobre los instrumentos de patrimonio, según lo definido en la NIIF 2 Anexo, y la proporción del período de cobertura en el que el empleado prestó servicios en cada filial.

10 Este tipo de empleado, después de transferirse entre entidades del grupo, podría no poder cumplir con una condición de cobertura distinta de una condición de mercado según lo definido en la NIIF 2 Anexo A, por ejemplo, el empleado se va del grupo antes de terminar el período de servicio. En este caso, cada filial debe ajustar el monto previamente reconocido en relación con los servicios recibidos del empleado en conformidad con los principios incluidos en la NIIF 2 párrafo 19. Por lo tanto, si los derechos sobre los instrumentos de patrimonio otorgados por la matriz no se transfieren a causa de la incapacidad del empleado para cumplir con una condición de transferencia distinta de una condición de mercado, no se reconoce ningún monto acumulativo por los servicios recibidos del empleado en los estados financieros de ninguna filial.

**Una filial otorga derechos sobre los instrumentos de patrimonio de su matriz a sus empleados (párrafo 3(b))**

11 La filial debe contabilizar la transacción efectuada con sus empleados como liquidada en efectivo. Este requerimiento es aplicable independientemente de la manera en que la filial obtiene los instrumentos de patrimonio para cumplir sus obligaciones con los empleados.

**Fecha de vigencia**

12 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 enero de 2009.

**Transición**

13 Una entidad debe aplicar esta Interpretación retrospectivamente en conformidad con la NIC 8, dependiendo de las disposiciones de transición de la NIIF 2.

**Ejemplos Ilustrativos**

*Este ejemplo acompaña a la CINIIF 11 pero no forma parte de ella.*

IE1 Una matriz otorga 200 opciones de acciones a cada uno de los 100 empleados de su filial, dependiendo de la finalización de dos años de servicio con la filial. El valor justo de las opciones de acciones a la fecha de otorgamiento es de \$30 cada una. A la fecha de otorgamiento, la filial estima que el 80 por ciento de los empleados completará el período de dos años de servicio. Esta estimación no cambia durante el período de transferencia. Al término del período de transferencia, 81 empleados completan los dos años de servicio requeridos. La matriz no necesita que la filial pague por las acciones requeridas para liquidar el otorgamiento de opciones de acciones.

IE2 La transacción con pagos basados en acciones se contabiliza en los estados financieros de la matriz tal como acciones pagadas en conformidad con la NIIF 2.

IE3 De acuerdo con lo requerido por la CINIIF 11 párrafo 8, durante el período de adjudicación de dos años, la filial valoriza los servicios recibidos de los empleados en conformidad con los requerimientos aplicables a las transacciones con pagos basados en acciones liquidado en patrimonio. En consecuencia, la filial valoriza los servicios recibidos de los empleados sobre la base del valor justo de las opciones de acciones a la fecha de otorgamiento. Se reconoce un aumento en el patrimonio como aporte de la matriz en los estados financieros de la filial.

IE4 Los asientos contables en el libro mayor registrados por la filial para cada uno de los dos años son los siguientes:

<i>Año 1</i>			
Debito: Gasto por remuneración (200 x 100 x 30 x 0.8 / 2)	\$240.000		
Crédito: Patrimonio (aporte de la matriz)		\$240.000	
<i>Año 2</i>			
Debito: Gasto por remuneración (200 x 100 x 30 x 0,81 – 240.000)	\$246.000		
Crédito: Patrimonio (aporte de la matriz)		\$246.000	

INTERPRETACIÓN NORMA FINANCIERA

## **CINIIFCH 12**

### **ACUERDOS DE CONCESIONES DE OBRAS PÚBLICAS**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera - CINIIF 12)**

## ÍNDICE

Párrafos

### **Interpretación CINIIF 12**

*Acuerdos de Concesiones de Obras Públicas*

#### REFERENCIAS

ANTECEDENTES

1-3

ALCANCE

4-9

PROBLEMA

10

ACUERDO

11-27

FECHA DE VIGENCIA

28

TRANSICIÓN

29-30

ANEXOS

A. Guía de Aplicación

B. Modificaciones a la NIIF 1 y a otras Interpretaciones

NOTAS INFORMATIVAS

1 Marco Contable para acuerdos de servicios del sector público al privado

2 Referencias a Normas Internacionales de Información Financiera aplicables a acuerdos típicos del sector público y privado

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

## Interpretación CINIIF 12

### Acuerdos de Concesiones de Obras Públicas

#### Referencias

- Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros
- NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas de Información Financiera
- NIIF 7 Instrumentos Financieros: Revelaciones
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
- NIC 11 Contratos de Construcción
- NIC 16 Activo Fijo
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 18 Ingresos Ordinarios
- NIC 20 Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
- NIC 23 Costos de Financiamiento
- 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
- NIC 39 Instrumentos Financiero: Reconocimiento y Valorización
- CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento
- SIC 29 Información a Revelar - Contratos de Concesión <sup>1</sup>

#### Antecedentes

- 1 En muchos países, la infraestructura para servicios públicos – tales como caminos, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, suministro de energía y redes de telecomunicaciones – ha sido tradicionalmente construida, operada y mantenida por el sector público y financiada por fondos públicos asignados a ésta.
- 2 En algunos países, los gobiernos han implementado acuerdos de servicios para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, financiamiento, operación y mantención de tal infraestructura. La infraestructura puede ya existir o puede ser construida durante el período del acuerdo de servicio. Un acuerdo dentro del alcance de esta Interpretación típicamente involucra a una entidad (un operador) del sector privado construyendo la infraestructura usada para proporcionar el servicio público o una mejora (por ejemplo, incrementando su capacidad) y operando y manteniendo esa infraestructura por un periodo de tiempo especificado. El operador es pagado por sus servicios durante el periodo del acuerdo. El acuerdo estipula las normas de desempeño, mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar las disputas. Tal acuerdo es a menudo descrito como de ‘construir – operar – transferir’, a ‘rehabilitar – operar – transferir’ o de ‘sector público - al privado’.
- 3 Una característica de estos acuerdos de servicio es la naturaleza de servicio público asumido por el operador. La política pública es por servicios relacionados con la infraestructura a ser

<sup>1</sup> El título de la Sic 29, antes *Información a Revelar – Contratos de Concesión*, fue modificado por la CINIIF 12.

proporcionada al público, independiente de la identidad de quién opera los servicios. El acuerdo de servicios obliga al operador a proporcionar los servicios al público por cuenta de la entidad del sector público. Otras características comunes son:

- (a) la parte que otorga el servicio acordado (el otorgador) es una entidad del sector público, incluyendo una institución gubernamental, o una entidad del sector privado a quien se le ha transferido la responsabilidad por el servicio.
- (b) el operador es responsable por a lo menos de parte de la administración de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa meramente como un agente por cuenta del otorgador.
- (c) el contrato estipula los precios iniciales a ser cobrados por el operador y regula las modificaciones de precios durante el período del acuerdo de servicios.
- (d) el operador está obligado a entregar la infraestructura al otorgador en una determinada condición al final del periodo del contrato, por una consideración adicional pequeña o ninguna, independientemente de quien la financió inicialmente.

#### Alcance

- 4 Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización por los operadores de acuerdos de concesiones de obras públicas.
- 5 Esta Interpretación es aplicable a acuerdos de servicios públicos-a-privados si:
  - (a) el otorgador controla o regula cuales servicios debe proporcionar al operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
  - (b) el otorgador controla – a través de la propiedad, derecho a beneficios o de otra forma – cualquier interés residual significativo en la infraestructura al término del acuerdo.
- 6 La infraestructura usada en un acuerdo de servicios público – a – privado a través de toda su vida útil (activos por toda la vida) está dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones del párrafo 5 (a). Los párrafos AG 1 – AG 8 proporcionan guías para determinar si y en que medida, los acuerdos de servicios de concesión público – a – privado se encuentran dentro del alcance de esta Interpretación.
- 7 Esta Interpretación es aplicable tanto a:
  - (a) la infraestructura que el operador construye o adquiere de un tercero con el propósito de cumplir con el acuerdo de servicio; y
  - (b) la infraestructura existente a la cual el otorgante da acceso al operador con el propósito de cumplir con el acuerdo de servicio.
- 8 Esta Interpretación no especifica la contabilización de la infraestructura que el operador mantenía y reconocía como activo fijo antes de firmar el acuerdo de servicio. Los requerimientos de eliminación de los libros (establecidos en la NIC 16) son aplicables a tal infraestructura.

9 Esta Interpretación no especifica la contabilización por parte de los otorgantes.

### **Problema**

10 Esta Interpretación establece los principios generales para el reconocimiento y la valorización de las obligaciones y derechos relacionados de los acuerdos de servicios concesionados. Los requerimientos de revelación de información respecto a los acuerdos de servicios concesionados están en la SIC 29. Los temas tratados en esta Interpretación son:

- (a) tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura.
- (b) reconocimiento y valorización de las sumas incluidas en el acuerdo
- (c) servicios de construcción o de mejoras
- (d) servicios operacionales
- (e) costos de endeudamiento incurridos por el operador
- (f) tratamiento contable posterior de un activo financiero o de un activo intangible; y
- (g) activos proporcionados al operador por el otorgante

### **Acuerdo**

#### **Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura**

11 La infraestructura dentro del alcance de esta interpretación no se reconoce como activo fijo del operador debido a que el acuerdo de servicio no otorga al operador el derecho de controlar el uso de la infraestructura del servicio público. El operador tiene acceso para operar la infraestructura para proporcionar el servicio público por cuenta del otorgante, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.

#### **Reconocimiento y valorización de las sumas incluidas en el acuerdo**

12 De acuerdo con los términos del acuerdo del alcance de esta Interpretación, el operador actúa como un proveedor de servicios. El operador constituye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o de mejoras) usada para proporcionar un servicio público y opera y mantiene esa infraestructura (servicios operativos) por un período especificado de tiempo.

13 El operador reconocerá y valorizará los ingresos de acuerdo con la NIC 11 y 18 por los servicios que presta. Si el operador presta más de un servicio (por ej. Servicios de construcción o de mejora y servicios operacionales) de acuerdo a un contrato o acuerdo único. Las sumas recibidas o por recibir serán asignadas a base de los valores justos relativos de los servicios prestados cuando las sumas son identificables separadamente. La naturaleza de la suma a recibir determina su tratamiento contable posterior por un activo financiero o un activo intangible recibidos se detalla en los párrafos 23 a 26 siguientes.

### **Servicios de construcción o de mejoras**

14 El operador contabilizará los ingresos y costos relacionados con los servicios de construcción o de mejoras de acuerdo con la NIC 11.

#### **Contraprestación entregada por el otorgante al operador**

15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o por recibir por el operador se reconocerá a su valor justo. La contraprestación pueden tener derecho a:

- (a) un activo financiero, o
- (b) un activo intangible.

16 El operador reconocerá un activo financiero en la medida que tiene un derecho contractual incondicional para recibir efectivo u otro activo financiero del o por la instrucción del otorgante para los servicios de construcción; el otorgante tiene poca posibilidad o ninguna de evitar el pago, normalmente debido a que el contrato debe ser cumplido legalmente. El operador tiene un derecho incondicional para recibir efectivo si el otorgante garantiza contractualmente el pago al operador (a) montos específicos y determinables o (b) el faltante, si hubiere entre los montos recibidos de los usuarios del servicio público y aquellos especificados o determinables, aun en el caso que el pago esté sujeto a que el operador asegure que la infraestructura cumple con los requerimientos especificados de calidad y eficiencia.

17 El operador reconocerá un activo intangible en la medida que reciba un derecho (una licencia) para cobrar a los usuarios del servicio público. Un derecho a cobrar a los usuarios de un servicio público no es un derecho incondicional a recibir efectivo debido a que los montos están sujetos en la medida que el público utiliza el servicio.

18 Si se paga al operado por los servicios de construcción, parcialmente con un activo financiero y parcialmente con un activo intangible, es necesario contabilizar separadamente cada componente de la contraprestación recibida por el operador. La contraprestación recibida o por recibir para ambos componentes se reconocerán inicialmente al valor justo de la contraprestación recibida o por recibir.

19 La naturaleza de la contraprestación dada por el otorgante al operador será determinada por referencia a los términos del contrato y, si existiera, la ley contractual pertinente.

#### **Servicios operacionales**

20 El operador contabilizará los ingresos y costos relacionados con servicios operacionales de acuerdo con la NIC 18.

#### **Obligaciones contractuales para restituir la infraestructura a un nivel especificado de uso**

21 El operador puede tener obligaciones contractuales que debe cumplir como una condición de su licencia (a) para mantener la infraestructura a un nivel especificado de uso o (b) para restaurar la infraestructura a un nivel especificado antes de entregarla al otorgante al término

del acuerdo de servicio. Estas obligaciones contractuales de mantener o restaurar la infraestructura a excepción de cualquier elemento de mejora (ver párrafo 14), se reconocerá y valorizará de acuerdo con la NIC 37, por ejemplo, a la mejor estimación del gasto que sería requerido para pagar la obligación actual a la fecha del balance general.

#### **Costos de endeudamiento incurridos por el operador**

- 22 De acuerdo con la NIC 23, los costos de endeudamiento atribuibles al acuerdo serán reconocidos como gastos en el período en que fueron incurridos 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 de endeudamiento atribuibles al acuerdo pueden ser activados durante la etapa de construcción del acuerdo basado en el tratamiento alternativo permitido por esa Norma.

#### **Activo Financiero**

- 23 La NIC 32 y 39 y la NIIF 7 son aplicables al activo financiero reconocido de acuerdo con los párrafos 16 y 18.
- 24 El monto a recibir de o bajo la instrucción del otorgante se contabiliza de acuerdo con la NIC 39 como:
- (a) un préstamo o cuenta por cobrar
  - (b) un activo financiero disponible – para – la venta; o
  - (c) si fuere designado como tal en su reconocimiento inicial, un activo financiero a su valor justo con efecto en resultados, de cumplir con las condiciones para tal clasificación.
- 25 Si el monto a recibir del otorgante se contabiliza ya sea como un préstamo o una cuenta por cobrar o como un activo financiero disponible – para – la venta, la NIC 39 requiere que el interés calculado utilizando la tasa efectiva de interés, sea reconocido en resultados.

#### **Activo intangible**

- 26 La NIC 38 es aplicable al activo intangible reconocido de acuerdo con los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la valorización de activos intangibles adquiridos a cambio de un activo o activos no monetarios o una combinación de activos monetarios y no monetarios.

#### **Activos proporcionados al operador por el otorgante**

- 27 De acuerdo con el párrafo 11, los activos de infraestructura a los cuales el operador tiene acceso dado por el otorgante con el propósito de cumplir con el acuerdo de servicio, no se reconocen como activo fijo del operador. El otorgante también puede proporcionar otros activos al operador quien puede mantenerlos o usarlos como desee. Si tales activos forman parte de la contraprestación pagable al otorgante por los servicios, éstas no serán ayudas gubernamentales como define la NIC 20. Son reconocidos como activos del operador, medido a su valor justo al momento de su reconocimiento inicial. El operador reconocerá un pasivo respecto a las obligaciones pendientes que ha asumido en el intercambio de los activos.

#### **Fecha de vigencia**

---

- 28 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 enero de 2009.

#### **Transición**

---

- 29 Sujeto a lo indicado en el párrafo 30, los cambios en políticas contables se contabilizarán retroactivamente, de acuerdo con la NIC 8.
- 30 Si, para cualquier contrato de servicio en particular, es impracticable para un operador aplicar esta Interpretación en forma retroactiva al inicio del período más antiguo presentado, deberá:
- (a) reconocer activos financieros y activos intangibles que existían al inicio del período más antiguo presentado.
  - (b) utilizar los valores de libros de esos activos financieros e intangibles (independiente de su clasificación anterior) como sus valores de libro a esa fecha; y
  - (c) efectuar pruebas de los activos financieros e intangibles reconocidos a esa fecha para determinar si existe deterioro en sus valores, a menos que ello fuera impracticable, en cuyo caso los montos serán sometidos a pruebas de deterioro al comienzo del período actual.

## Anexo A Guías de Aplicación

*Este anexo es parte integral de esta Interpretación*

### Alcance (párrafo 5)

- GA 1 El párrafo 5 de esta Interpretación especifica que la infraestructura está dentro del alcance de la Interpretación cuando son aplicables las siguientes condiciones
- (a) el otorgante controla o regula cuáles servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlo y a qué precio; y
  - (b) el otorgante controla – a través de la propiedad, derecho o beneficios o de otra forma – cualquier interés residual significativo en la infraestructura al término del contrato.
- GA 2 El control o regulación mencionados en la condición (a) podría ser en base a un contrato o de otra forma (como a través de un regulador), e incluye circunstancias en que el otorgante adquiere toda la producción como asimismo aquellos en que una parte o toda la producción es adquirida por otros usuarios. Al aplicar esta condición, el otorgante y cualquier parte relacionada deben ser considerados juntos. Si el otorgante es una entidad del sector público, el sector público como un todo, junto con cualquier regulador actuando por el interés público común será considerado como relacionados con el otorgante para los efectos de esta Interpretación.
- GA 3 Para efectos de la condición (a) el otorgante no requiere tener un control completo sobre el precio: es suficiente que el precio sea regulado por el otorgante, por un contrato o por un regulador, por ejemplo, mediante un mecanismo que imponga un tope. Sin embargo, la condición será aplicada a la esencia del acuerdo. Aspectos no importantes, tales como un mecanismo que impone topes solo en circunstancias remotas será ignorado. Al contrario, si por ejemplo, un contrato pretende dar al operador libertad para fijar precios, pero cualquier excedente de utilidad es devuelto al otorgante, el retorno del operador resulta tener un límite y el elemento del precio de la prueba de control se cumple.
- GA 4 Para efectos de la condición (b), el control del otorgante sobre cualquier interés residual significativo debiera tanto restringir la posibilidad de vender o de entregar en garantía la infraestructura y dar al otorgante el derecho a su uso continuo durante el período del acuerdo. El interés residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera la antigüedad y está en las condiciones esperadas al final del período del acuerdo.
- GA 5 Debiera distinguirse entre control y administración. Si el otorgante retiene tanto el grado de control descrito en el párrafo 5 (a) y cualquier interés residual significativo en la infraestructura, el operador sólo está administrando la infraestructura por cuenta del otorgante – aun cuando, en muchos casos, puede tener amplias facultades discrecionales para administrar.
- GA 6 Las condiciones (a) y (b) en conjunto, identifican cuando la infraestructura, incluyendo los repuestos requeridos (ver párrafo 21), es controlada por el otorgante durante toda su vida

económica. Por ejemplo, si el operador tiene que reemplazar una partida de la estructura durante el período del acuerdo (por ejemplo, la capa superior de un camino o el techo de un edificio), la partida de la infraestructura será considerada como un todo. Esta condición (b) se cumple para toda la infraestructura, incluyendo la partida que es reemplazada, si el otorgante controla cualquier interés residual significativo en el reemplazo definitivo de esa partida.

- GA 7 A veces el uso de infraestructura es parcialmente regulado en la forma descrita en el párrafo 5 (a) y paralelamente no regulada. Sin embargo, estos acuerdos adoptan una variedad de formas.
- (a) cualquier infraestructura que es físicamente separable y capaz de ser operada independientemente y cumple con la definición de ser una unidad generadora de efectivo como se define en la NIC 36 será analizada separadamente si es totalmente utilizada por fines no sometidos a regulación. Por ejemplo, esto podría ser aplicable a un ala privada de un hospital cuando el resto del hospital es utilizado por el otorgante para el tratamiento del público en general.
  - (b) cuando sólo actividades puramente auxiliares (como un taller en el hospital) no están reguladas, las pruebas de control serán aplicadas como si esos servicios no existieran, debido a que en los casos en que el otorgante controla los servicios en la forma descrita en el párrafo 5, la existencia de servicios auxiliares no afecta al control del otorgante sobre la infraestructura.
- GA 8 El operador puede tener el derecho de utilizar la infraestructura separable descrita en el párrafo GA7 (a), a las instalaciones utilizadas para proporcionar servicios auxiliares regulados, descritos en el párrafo GA7 (b). En ambos casos, puede existir en esencia, un arrendamiento del otorgante al operador; si así fuera, será contabilizado de acuerdo con la NIC 17.

## Anexo B Modificaciones a la NIIF 1 y a otras Interpretaciones

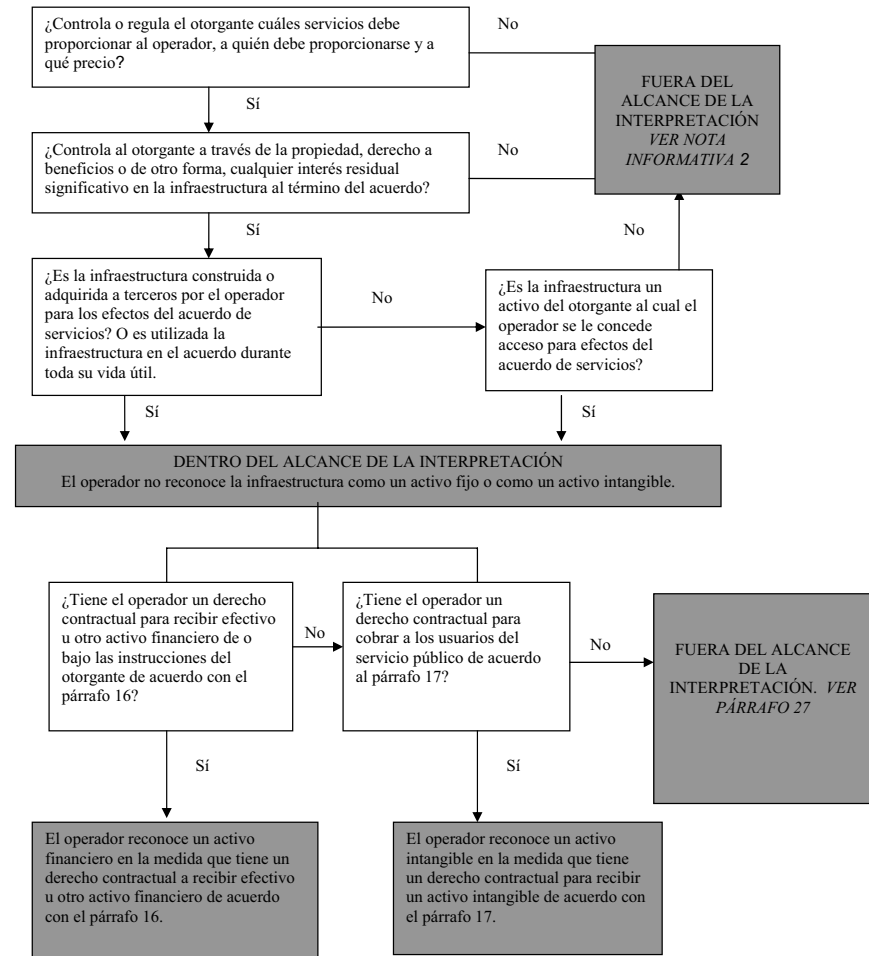
Las modificaciones incluidas en este anexo han sido incorporadas a los pronunciamientos pertinentes.

## Nota Informativa 1

### Marco Contable para acuerdos de servicios del sector público al sector privado

Esta nota acompaña pero no es parte de la CINIIF 12.

El siguiente diagrama resume la contabilización de acuerdos por servicios establecido por la CINIIF 12.



## Nota Informativa 2

### Referencias a NIIFs que son aplicables a acuerdos típicos del sector público al sector privado.

Esta nota acompaña, pero no es parte de la CINIIF 12.

La tabulación presenta ejemplos típicos de acuerdos para la participación del sector privado en proporcionar servicios del sector público y presenta referencias a las Normas Internacionales de Información Financieras aplicables a esos acuerdos. El listado de acuerdos no incluye todos los posibles. El propósito de la tabulación es enfatizar la secuencia de los acuerdos. No es la intención de la CINIIF dar la impresión que existen claras diferencias entre los requerimientos contables para los acuerdos públicos – a – privados.

Categoría	Arrendatario	Proporcionador del servicio			Propietario	
		Contrato de servicio o de mantención (tareas específicas p.ej. cobranzas)	Rehabilitar – operar – transferir	Construir – operar – transferir	Construir – ser propietario – operar	100% Desinversión/Privatización/Sociedad anónima
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (p.ej. el operador arrienda el activo al otorgante)					
Propiedad del activo	Otorgante				operador	
Inversión en activos fijos	Otorgante				Operador	
Riesgo de demanda	Compartido	Otorgante	Operador y/o Otorgante		Operador	
Duración Típica	8-20 años	1-5 años			Indefinido (o puede estar limitado por licencia)	
Interés residual					operador	
NIIFs pertinentes	NIC 17	NIC 18	CINIIF 12		NIC 16	

## Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan, pero no son parte de la CINIIF 12.

### Ejemplo 1: El otorgante entrega al operador un activo financiero

#### Términos del acuerdo

EI 1 Los términos del acuerdo requieren que un operador construya un camino en un plazo de dos años y mantener y operarlo de acuerdo con un estándar especificado durante ocho años (p.ej. 3-10). Los términos del acuerdo también requieren que el operador repavimente el camino al final del año 8 – la actividad de repavimentar genera ingresos. Al final del año 10, el acuerdo terminará. El operador estima que los costos en que incurrirá en el cumplimiento de sus obligaciones son:

Tabla 1.1 Costos del contrato

	Año	\$ <sup>(a)</sup>
Servicios de construcción	1	500
	2	500
Servicios operacionales	3-10	10
Repavimentación del camino	8	100

<sup>(a)</sup> En este ejemplo, los montos monetarios están denominados en pesos (\$).

EI 2 Los términos del acuerdo requieren que el otorgante pague al operador \$200 anuales en los años 3-10 para dejar el camino disponible para el público.

EI 3 Para los efectos de esta ilustración, se asume que todos los flujos de caja ocurren al final del año.

#### Ingresos del contrato

EI 4 El operador reconoce los ingresos y costos del contrato de acuerdo con la NIC 11, *Contratos de Construcción* y la NIC 18, *Ingresos Ordinarios*. Los costos de cada entidad – construcción, operación y repavimentación – son reconocidos como gastos de acuerdo con el grado de avance de esta actividad. Los ingresos ordinarios del contrato – el valor justo del monto adeudado por el otorgante por la actividad emprendida – son reconocidos simultáneamente. De acuerdo con los términos del acuerdo, el operador está obligado a repavimentar el camino al final del año 8. En el año 8, el operador será reembolsado por el otorgante por repavimentar el camino. La obligación por repavimentar el camino se refleja en el balance general y el ingreso y costo no son reconocidos en el estado de resultados hasta que se efectúa el trabajo de repavimentación.

EI 5 La contraprestación de \$200 anuales en los años 3-8 refleja el valor justo de cada uno de los servicios que son:

**Tabla 1.2 Valores justos de la contraprestación recibida o por recibir**

	Valor justo			
Servicios de construcción	Costo pronosticado	+		5%
Servicios operacionales	“	“	+	20%
Repavimentación del camino	“	“	+	10%
Tasa de interés efectiva	6,18% anual			

El 6 Por ejemplo, en el año 1, los costos de construcción de \$500, ingresos ordinarios de construcción de \$525 (costo más 5%) y por lo tanto, la utilidad en construcción de \$25 son reconocidos en el estado de resultados.

**Activo financiero**

El 7 Los montos a recibir del otorgante cumplen con la definición de una cuenta por cobrar en la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*. La cuenta por cobrar es valorizada inicialmente a su valor justo. Posteriormente, es valorizada al costo amortizado, p.ej; el monto inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese monto calculado usando el método de interés efectivo menos las cobranzas efectuadas.

El 8 Si los flujos de caja y valores justos permanecen iguales a los pronosticados, la tasa efectiva de 6,18% por año y la cuenta por cobrar reconocida al final de los años 1-3 serán:

**Tabla 1.3 Valorización de la cuenta por cobrar**

	\$
Cuenta por cobrar por construcción en el año 1	525
<b>Cuenta por cobrar al final del año 1</b> <sup>(a)</sup>	<b>525</b>
Tasa de interés efectiva en el año 2 sobre la cuenta	32
Por cobrar al final del año 2 (6,18% x \$525)	525
Cuenta por cobrar por construcción en el año 2	525
<b>Cuenta por cobrar al final del año 2</b>	<b>1.082</b>
Tasa de interés efectiva en el año 3 sobre la cuenta	67
Por cobrar al final del año 3 (6,18% X \$1.082)	67
Cuenta por cobrar por operaciones en el año 3 (\$10 x (1 + 20%))	12
Ingresos de caja en el año 3	(200)
<b>Cuenta por cobrar al final del año 3</b>	<b>961</b>

<sup>(a)</sup> No se produce ningún interés efectivo en el año 1 debido a que los flujos de efectivo se asumen ocurrieron al final del año.

**Perspectiva general de los flujos de caja, estado de resultados y balance general**

El 9 Para los efectos de esta ilustración, se ha asumido que el operador financia totalmente el acuerdo con obligaciones y utilidades acumuladas. Paga interés de 6,7 por ciento anual sobre la obligación pendiente. Si los flujos de caja a y los valores justos permanecen iguales

a aquellos pronosticados, los flujos de efectivo, estado de resultados y balance general del operador durante la duración del acuerdo serán:

**Tabla 1.4 Flujos de caja (\$)**

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cobros	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Costos del contrato <sup>(a)</sup>	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Costos de endeudamiento <sup>(b)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Ingreso/(egreso) neto	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

<sup>(a)</sup> Tabla 1.1

<sup>(b)</sup> La obligación al inicio del año (Tabla 1.6) x 6,7 %

**Tabla 1.5 Estado de Resultados (\$)**

Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingresos ordinarios	525	525	12	12	12	12	122	12	12	12	1.256
Costos del contrato	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Ingresos financieros <sup>(a)</sup>	-	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Costos de endeudamiento <sup>(b)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Utilidad neta	25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78

<sup>(a)</sup> Cuenta por cobrar al otorgante al inicio del año (Tabla 1.6) x 6,18%

<sup>(b)</sup> Efectivo (obligación) (Tabla 1.6) x 6,7%

**Tabla 1.6 Balance general**

Final del año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Cuenta por cobrar al otorgante <sup>(a)</sup>	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	-
Efectivo/(obligación) <sup>(b)</sup>	(500)	(1034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Activos netos	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

<sup>(a)</sup> Cuenta por cobrar al otorgante al inicio del año, más ingresos ordinarios e ingresos financieros generados en el año (Tabla 1.5) menos ingresos en el año (Tabla 1.4).

<sup>(b)</sup> Cuenta por cobrar al inicio del año más el flujo neto de efectivo en el año (Tabla 1.4)

El 10 Este ejemplo sólo trata uno de los muchos tipos de acuerdos posibles. Su objetivo es ilustrar el tratamiento contable para algunas características que generalmente se encuentran en la práctica. Para que esta ilustración sea lo más clara posible, se ha asumido que el período del acuerdo es de sólo diez años y que los ingresos anuales del operador son constantes durante ese período. En la práctica, en los acuerdos, los períodos pueden ser mucho más largos y los ingresos ordinarios anuales pueden aumentar con el tiempo. En tales circunstancias, los cambios en la utilidad neta podrían ser mayores año a año.

### Ejemplo 2: El otorgante entrega al operador un activo intangible (una licencia para cobrar a los usuarios)

#### Términos del acuerdo

El 11 Los términos de un acuerdo de servicios requieren que un operador construya un camino en el período de 2 años – y mantener y operar el camino de acuerdo con un estándar especificado durante 8 años (p.ej. años 3-10). Los términos del acuerdo también requieren que el operador repavimente el camino cuando la superficie original se ha deteriorado más allá de una condición especificada. El operador estima que tendrá que efectuar la repavimentación al final del año 8. Al final del año 10 terminará de acuerdo de servicio. El operador estima que los costos en que incurrirá para cumplir con sus obligaciones serán:

Tabla 2.1 Costos de contrato

	Año	\$ <sup>(a)</sup>
Servicios de construcción	1	500
	2	500
Servicios operacionales anuales	3-10	10
Repavimentación del camino	8	100

<sup>(a)</sup> En este ejemplo, los montos monetarios están denominados en pesos (\$)

El 12 Los términos del acuerdo permiten al operador cobrar peajes a los conductores que utilizan el camino. El operador prevé que el número de vehículos se mantendrá constante durante la vigencia del contrato y que recibirá peajes anuales de \$200 en cada uno de los años 3-10.

El 13 Para los efectos de esta ilustración, se ha asumido que todos los flujos de caja ocurren al final del año.

#### Activo intangible

El 14 El operador proporciona servicios de construcción al otorgante a cambio de un activo intangible, p.ej. el derecho de cobrar peajes a los usuarios del camino en los años 3-10. De acuerdo con la NIC 38, *Activos Intangibles*, el operador reconoce el activo intangible al costo, p.ej. el valor justo de la contraprestación transferida para adquirir el activo, que es el valor justo de la contraprestación recibida o por recibir por los servicios de construcción prestados.

El 15 Durante la etapa de construcción del acuerdo, el activo del operador (representando su derecho acumulativo de ser pagado por proporcionar los servicios de construcción) es clasificado como un activo intangible (licencia para cobrar a los usuarios de la

infraestructura). El operador estima que el valor justo de la contraprestación recibida es equivalente a los costos de construcción pronosticados más un margen de 5 por ciento. También se ha asumido que el operador adopta el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23, *Costos de Financiamiento* y, por lo tanto, activa los costos de endeudamiento, estimados en 6,7 por ciento, durante la etapa de construcción del acuerdo.

Tabla 2.2 Valorización inicial del activo intangible

	Año
Servicios de construcción en el año 1 (\$500 x(1+5%))	525
Activación de costos de endeudamiento (tabla 2.4)	34
Servicios de construcción en el año 2 (\$500 x 1 +5%)	525
Activo intangible al final del año 2	1.084

El 16 De acuerdo con NIC 38, el activo intangible es amortizado durante el período en que se espera esté disponible para el uso del operador, p.ej. los años 3-10. El monto amortizable del activo intangible (\$1.084) es asignado usando el método lineal. La amortización anual es, por lo tanto, \$1.084 dividido por ocho años, p.ej. \$135 por año.

#### Costos e ingreso de construcción

El 17 El operador reconoce los ingresos ordinarios y los costos de acuerdo con la NIC 11, *Contratos de Construcción* p.ej. con referencia al grado de avance de la construcción. Valoriza los ingresos ordinarios del contrato al valor justo de la contraprestación recibida o por recibir. En consecuencia en cada uno de los años 1 y 2 reconoce en su estado de resultados, costos de construcción de \$525 (el costo más 5 por ciento) y, por lo tanto, una utilidad en construcción de \$25.

#### Ingresos por peajes

El 18 Los usuarios del camino pagan por los servicios públicos en el momento en que los reciben, p.ej. cuando usan el camino. Por lo tanto, el operador reconoce los ingresos por peajes cuando los cobra.

#### Obligaciones por repavimentación

El 19 La obligación del operador por repavimentación se origina como consecuencia del uso del camino durante la etapa de operación. Se reconoce y valoriza de acuerdo con la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* p.ej. a la mejor estimación del gasto requerido para pagar la obligación actual a la fecha del balance general.

El 20 Para los efectos de esta ilustración, se ha asumido que los términos de la obligación contractual del operador son tales, que la mejor estimación del gasto requerido para pagar la obligación, en cualquier fecha es proporcional al número de vehículos que han utilizado el camino a esa fecha y se incrementa anualmente en \$17 (descontado a su valor corriente). El operador descuenta la provisión de su valor actual de acuerdo con la NIC 37. El cargo al estado de resultados en cada período es:

**Tabla 2.3 Obligación por repavimentación (\$)**

Año	3	4	5	6	7	8	Total
Obligación que se genera en el año (\$17 descontados al 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Aumento en la provisión de años anteriores originados por el paso del tiempo	0	1	1	2	4	5	13
Total de gastos reconocidos en el estado de resultados	12	14	15	17	20	22	100

**Perspectiva de los flujos de cada, estado de resultados y balance general**

EI 21 Para los efectos de esta ilustración, se ha asumido que el operador financia totalmente el acuerdo con obligaciones y utilidades acumuladas. Paga interés de 6,7 por ciento anual sobre la obligación pendiente. Si los flujos de efectivo y los valores justos permanecen iguales a aquellos pronosticados, los flujos de efectivo, estado de resultados y balance general del operador durante la duración del acuerdo serán:

**Tabla 2.4 Flujos de efectivo (\$)**

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cobros	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Costos del contrato <sup>(a)</sup>	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Costos de endeudamiento <sup>(b)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Ingreso/egresos neto	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

<sup>(a)</sup> Tabla 2.1

<sup>(b)</sup> Obligación al inicio del año (tabla 2.6) x 6,7%

**Tabla 2.5 Estado de resultados (\$)**

Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingresos ordinarios	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2.650
Amortización	-	-	(135)	(135)	(136)	(136)	(136)	(136)	(135)	(135)	(1.084)
Gastos de repavimentación	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
Otros costos del contrato	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1.180)
Costos de endeudamiento <sup>(a)</sup> <sup>(b)</sup>	-	-	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(308)
Utilidad neta	25	25	(26)	(20)	(14)	(6)	1	9	36	48	78

<sup>(a)</sup> Los costos de endeudamiento son activados durante la etapa de construcción

<sup>(b)</sup> Tabla 2.4

**Tabla 2.6 Balance general (\$)**

Final del año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo intangible	525	1.084	949	814	678	542	406	270	135	-
Efectivo/obligación <sup>(a)</sup>	(500)	(1.034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Obligación por repavimentación	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
Activos netos	25	50	24	4	(10)	(16)	(15)	(6)	30	78

<sup>(a)</sup> Obligación al inicio del año más flujo neto de efectivo en el año (tabla 2.4)

EI 22 Este ejemplo solo trata uno de los muchos tipos de acuerdos posibles. Su objetivo es ilustrar el tratamiento contable para algunas características que generalmente se encuentran en la práctica. Para que esta presentación sea lo más clara posible, se ha asumido que el período del acuerdo es de solo diez años y que los ingresos anuales del operador son constante durante ese período. En la práctica, en los acuerdos los períodos pueden ser mucho más largos y los ingresos ordinarios anuales pueden ser aumentar con el tiempo. En tales circunstancias, los cambios en la utilidad neta podrían ser mayores año a año.

### Ejemplo 3: El otorgante proporciona al operador con un activo financiero y un activo intangible

#### Términos del acuerdo

El 23 Los términos de un acuerdo de servicios requieren que un operador construya un camino en un plazo de dos años y operar el camino y mantenerlo de acuerdo con un estándar especificado durante ocho años (p.ej. 3-10). Los términos del acuerdo también requieren que el camino original se ha deteriorado más allá de una condición especificada. El operador estima que tendrá que efectuar la repavimentación al final del año 8. Al final del año 10 terminará el acuerdo de servicio. El operador estima que los costos en que incurrirá para cumplir con sus obligaciones serán:

Tabla 3.1 Costos del contrato

	Año	\$ <sup>(a)</sup>
Servicios de construcción	1	500
	2	500
Servicios operacionales anuales	3-10	10
Repavimentación del camino	8	100

<sup>(a)</sup> En este ejemplo los montos monetarios están expresados en pesos (\$)

El 24 El operador estima que la contraprestación relacionada con los servicios de construcción será el costo más 5 por ciento.

El 25 Los términos del acuerdo permiten al operador cobrar peajes a los conductores que utilizan el camino. Además, el otorgante garantiza al operador un monto mínimo de \$700 e interés a una tasa especificada de 6,18 por ciento para reflejar el calendario de los ingresos de caja. El operador pronostica que el número de vehículos se mantendría constante durante la duración del contrato y que recibirá peajes por \$200 anuales en los años 3-10.

El 26 Para los efectos de esta ilustración, se ha asumido que los flujos de efectivo tendrán lugar al final del año.

#### Dividiendo el acuerdo

El 27 El derecho contractual de recibir efectivo del otorgante por los servicios y el derecho de cobrar a los usuarios por los servicios públicos debieran ser considerados como los activos separados de acuerdo a las Normas internacionales de Información Financiera. Por lo tanto, en este acuerdo es necesario dividir la contraprestación del operador en dos componentes – un componente con el activo financiero a base del monto garantizados y un activo intangible por el resto.

Tabla 3.2 Dividiendo el acuerdo del operador

Año	Total	Activos financieros	Activos intangibles
Servicios de construcción en el año 1 (\$500 x (1+5%))	525	350	175
Servicios de construcción en el año 2 (\$500 x (1+5%))	525	350	175
<b>Total servicios de construcción</b>	<b>1.050</b>	<b>700</b>	<b>350</b>
	<i>100%</i>	<i>67%<sup>(a)</sup></i>	<i>33%</i>
Ingresos financieros a la tasa especificada de 6,18% sobre la cuenta por cobrar (ver tabla 3.3)	22	22	-
Costos de endeudamiento activados (interés pagado en los años 1 y 2 x 33%) (ver tabla 3.7)	11	-	11
<b>Valor justo total de la contraprestación del operador</b>	<b>1.083</b>	<b>722</b>	<b>361</b>

<sup>(a)</sup> Monto garantizado por el otorgante como una proporción de los servicios de construcción

#### Activo financiero

El 28 El monto por cobrar a o por instrucciones del otorgante a cambio de los servicios de instrucción cumple con la definición de una cuenta por cobrar en la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*. La cuenta por cobrar se mide inicialmente a su valor justo. Posteriormente se valoriza a su costo amortizado, p.ej. el monto inicialmente valorizado más el interés acumulado sobre ese monto menos las cobranzas de este.

El 29 Sobre esta base, la cuenta por cobrar al final de los años 2 y 3 serían:

Tabla 3.3 Medición de cuenta por cobrar

	\$
Servicios de construcción en el año 1 asignados al activo financiero	350
<b>Cuenta por cobrar al final del año 1</b>	<b>350</b>
Servicios de construcción en el año 2 asignados al activo financiero	350
Interés en el año 2 sobre la cuenta por cobrar al final del año 1 (6,18% x \$350)	22
<b>Cuenta por cobrar al final del año 2</b>	<b>722</b>
Interés en el año 3 sobre la cuenta por cobrar al final del año 2 (6,18% x \$722)	45
Interés en efectivo en el año 3 (ver tabla 3.5)	(117)
<b>Cuenta por cobrar al final del año 3</b>	<b>650</b>

#### Activo intangible

El 30 De acuerdo con la NIC 38, *Activos Intangibles*, el operador reconoce el activo intangible al costo, p.ej. el valor justo de la contraprestación recibida o por recibir.

El 31 Durante la etapa de construcción del acuerdo el activo del operador (representando su derecho acumulativo de ser pagado por proporcionar los servicios de construcción) se

clasifica como un derecho a recibir una licencia para cobrar a los usuarios de la infraestructura. El operador estima el valor justo de la contraprestación recibida o por recibir como el equivalente de los costos de construcción pronosticados más 5 por ciento. También se ha asumido que el operador adopta el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, *Costos de Financiamiento* y, por lo tanto, activa los costos de endeudamiento, estimados en 6,7 por ciento durante la etapa de construcción:

**Tabla 3.4 Valorización anual del activo intangible**

	\$
Servicios de construcción en el año 1 (\$500 x (1 + 5%))	175
Costos de endeudamiento (interés pagado en los años 1 y 2 x 33%) (ver tabla 3.7)	11
Servicios de construcción en el año 2 (\$500 x (1 + 5%) x 33%)	175
<b>Activo intangible al final del año 2</b>	<b>361</b>

El 32 De acuerdo con la NIC 38, el activo intangible es amortizado durante el período en que se espera que estará disponible para su uso por el operador, p.ej. años 3-10. El monto amortizable del activo intangible (\$361 incluyendo los costos de endeudamiento) es asignado utilizando el método lineal. El cargo por la amortización anual es, por lo tanto, \$361 dividido por 8 años, p.ej. \$45 por año.

**Ingresos ordinarios y costos del contrato**

El 33 El operador proporciona servicios de construcción al otorgante a cambio de un activo financiero y un activo intangible. Bajo ambos modelos (de activo financiero y activo intangible), el operador reconoce los ingresos ordinarios y costos del contrato de acuerdo con la NIC 11, *Contratos de Construcción*, p.ej. por referencia al grado de avance de la construcción. Valoriza los ingresos ordinarios del contrato al valor justo de la contraprestación a cobrar. Por lo tanto, en cada uno de los años 1 y 2 reconoce en su estado de resultados costos de construcción por \$500 a ingresos ordinarios de construcción por \$525 (costo más 5 por ciento).

**Ingresos por peajes**

El 34 Los usuarios del camino pagan los servicios públicos en el momento en que los reciben, p.ej. cuando usan el camino. Bajos los términos de este acuerdo los flujos de efectivo son asignados al activo financiero y al activo intangible en forma proporcional y, por lo tanto, el operador asigna los ingresos por peajes entre el pago del activo financiero e ingresos ganados por el activo intangible.

**Tabla 3.5 Asignación de los ingresos por peajes**

Año	\$
Interés garantizado por el otorgante	700
Ingresos financieros (ver tabla 3.8)	237
Total	937
<b>Efectivo asignado a la realización anual del activo financiero (\$937 / 8 años)</b>	<b>117</b>
Ingresos atribuibles al activo intangible (\$200 x 8 años - \$937)	663
<b>Ingreso anual del activo intangible (\$663 / 8 años)</b>	<b>83</b>

**Obligaciones por repavimentación**

- El 35 Las obligaciones del operador por repavimentación se originan como consecuencia del uso del camino durante la etapa operacional. Se reconocen y valorizan de acuerdo con la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, p.ej. a la mejor estimación del gasto requerido para pagar la obligación actual a la fecha del balance general.
- El 36 Para los efectos de esta ilustración, se ha asumido que los términos de la obligación contractual del operador son tales que la mejor estimación del gasto requerido para pagar la obligación en cualquier fecha, es proporcional al número de vehículos que han usado el camino a esa fecha y aumenta en \$17 cada año. El operador descuenta la provisión a su valor actual de acuerdo con la NIC 37. El cargo al estado de resultados en cada período es:

**Tabla 3.6 Obligación por repavimentación (\$)**

Año	3	4	5	6	7	8	Total
Obligación que se genera en el año (\$17 descontados al 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Aumento en la provisión de años anteriores originados por el paso del tiempo	0	1	1	2	4	5	13
Total de gastos reconocidos en el estado de resultados	12	14	15	17	20	22	100

**Perspectiva general de los flujos de caja, estado de resultados y balance general**

El 37 Para los efectos de esta ilustración se ha asumido que el operador financia totalmente el acuerdo con obligaciones y utilidades acumuladas. Paga interés de 6,7 por ciento anual sobre la obligación pendiente. Si los flujos de efectivo y los valores justos permanecen iguales a aquellos pronosticados, los flujos de efectivo, estado de resultados y balance general del operador durante la duración del acuerdo serán:

**Tabla 3.7 Flujos de caja (\$)**

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cobros	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Costos del contrato <sup>(a)</sup>	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Costos de endeudamiento <sup>(b)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Ingreso/egresos neto	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

<sup>(a)</sup> Tabla 3.1

<sup>(b)</sup> La obligación al inicio del año (tabla 3.9) x 6,7%

**Tabla 3.8 Estado de resultados (\$)**

Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Ingresos de construcción	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1.050
Ingresos del activo intangible	-	-	83	83	83	83	83	83	83	83	*663
Ingresos financieros <sup>(a)</sup>	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
Amortización	-	-	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(46)	(361)
Gastos de repavimentación	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
Costos de construcción <sup>(b)</sup>	(500)	(500)									(1.000)
Otros costos de contrato			(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(80)
Costos de endeudamiento (tabla 3.7) <sup>(c)</sup>	-	(23)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(331)
Utilidad neta	25	24	(8)	(7)	(5)	(2)	0	2	22	27	78

<sup>(a)</sup> Interés sobre la cuenta por cobrar

<sup>(b)</sup> Tabla 3.1

<sup>(c)</sup> En el año 2 los costos de endeudamiento se presentan deducido del monto activado en el intangible (ver tabla 3.4)

\* Diferencia de \$1 en versión original en Ingles

**Tabla 3.9 Balance general (\$)**

Final del año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Cuenta por cobrar	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
Activo Intangible	175	361	316	271	226	181	136	91	46	
Efectivo/(obligación) <sup>(a)</sup>	(500)	(1.034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Obligación por repavimentación	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
Activos netos	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

<sup>(a)</sup> Obligación al inicio del año más el flujo neto de efectivo en el año (ver tabla 3.7).

El 38 Este ejemplo sólo trata uno de los muchos tipos de acuerdos posibles. Su objetivo es efectuar el tratamiento contable para algunas características que generalmente se encuentran en la práctica. Para que esta presentación sea lo más clara posible, se ha asumido que el periodo del acuerdo es de sólo diez años y que los ingresos anuales del operador son constantes durante ese periodo. En la práctica, en los acuerdos los periodos pueden ser mucho más largos y los ingresos ordinarios anuales pueden aumentar con el tiempo. En tales circunstancias, los cambios en la utilidad neta podrían ser mayores año a año.

# **CINIIFCH 13**

## **PROGRAMAS PARA CLIENTES LEALES**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas  
Internacionales de Información Financiera  
- CINIIF 13)**

### **ÍNDICE**

**Párrafos**

#### **Interpretación CINIIF 13**

*Programas para Clientes Leales*

#### **REFERENCIAS**

**ANTECEDENTES**

**1-2**

**ALCANCE**

**3**

**PROBLEMA**

**4**

**ACUERDO**

**5-9**

**FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN**

**10-11**

**ANEXOS – GUÍA DE APLICACIÓN**

**EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

## Interpretación CINIIF 13

### Programas para Clientes Leales

#### Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 18 *Ingresos Ordinarios*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

#### Antecedentes

- 1 Los programas para clientes leales son usados por entidades para proporcionar incentivos a los clientes para adquirir sus bienes o servicios. Si un cliente adquiere bienes o servicios, la entidad otorga al cliente con puntos de premiación (a menudo descritos como "puntos"). El cliente puede canjear los puntos por premios tales como bienes y servicios gratis o a precios con descuentos.
- 2 Los programas operan en distintas formas. Se puede exigir a los clientes que acumulen un número o valor mínimo especificado de puntos antes que puedan canjearlos. Los puntos pueden estar vinculado con compras individuales o grupales, o a lealtad continua durante un período especificado. La entidad puede operar el programa para clientes leales por cuenta propia o participar en un programa operado por un tercero. Los premios pueden incluir bienes o servicios proporcionados por la misma entidad y/o derechos a recibir bienes o servicios de un tercero.

#### Alcance

- 3 Esta Interpretación es aplicable a puntos de lealtad de clientes que:
  - (a) una entidad otorga a sus clientes como parte de una transacción de venta p. ej. Una venta de bienes, prestaciones de servicios o el uso de los activos de la entidad por un cliente; y
  - (b) sujetos a cumplir con condiciones adicionales para calificar, los clientes pueden canjear en el futuro por bienes o servicios gratis o a precios con descuentos.

La Interpretación trata la contabilización por la entidad que otorga puntos de premiación a sus clientes.

#### Problema

- 4 Los problemas tratados en esta Interpretación son:
  - (a) si la obligación de la entidad de proporcionar bienes o servicios gratis o precios con descuento en el futuro (premios) debiera ser reconocido y valorizado por:

- (i) asignando una parte de la contraprestación recibida o por recibir de la transacción de venta a los puntos de premiación y difiriendo el reconocimiento de ingresos ordinarios (aplicando el párrafo 13 de la NIC 18); o
  - (ii) provisionando los costos estimados futuros de los premios (aplicando el párrafo 19 de la NIC 18); y
- (b) si es asignado la contraprestación a los puntos de premiación:
- (i) cuánto debiera ser asignado a estos;
  - (ii) cuándo debiera reconocerse el ingreso ordinario; y
  - (iii) si los premios son proporcionados por un tercero, cómo debiera medirse el ingreso ordinario.

#### Acuerdo

- 5 Una entidad aplicará el párrafo 13 de la NIC 18 y contabilizar los puntos de premiación como un componente identificable y separado de las transacciones de venta en que estos son otorgados (la "venta inicial"). El valor justo de la contraprestación recibida o por recibir con respecto a la venta inicial será asignado entre los puntos de premiación y los otros componentes de la venta.
- 6 La contraprestación asignada a los puntos de premiación serán valorizados con referencia a su valor justo, p.ej. el monto por el cual los puntos de premiación podrían venderse separadamente.
- 7 Si la entidad proporciona los premios por su cuenta, reconocerá la contraprestación asignada a los puntos de premiación como ingresos ordinarios cuando los puntos de premiación son canjeados y cumple con su obligación de proporcionar los premios. El monto de los ingresos ordinarios reconocidos estará basado en el número de puntos de premiación que han sido canjeados por premios, en relación al número total que se espera serán canjeados.
- 8 Si los premios son proporcionados por un tercero, la entidad deberá evaluar si está cobrando la contraprestación asignada a los puntos de premiación por su cuenta (p.ej. como el gestor de la transacción) o por cuenta del tercero (p.ej. como el agente del tercero).
  - (a) Si la entidad está cobrando la contraprestación por cuenta de un tercero, deberá:
    - (i) medir su ingreso ordinario como el monto neto retenido por su propia cuenta, p.ej. la diferencia entre la contraprestación asignada a los puntos de premiación y el monto a pagar al tercero por proporcionar los premios, y;
    - (ii) reconocer este monto neto está obligado como ingreso ordinario cuando el tercero a proporcionar los premios y tenga el derecho a recibir contraprestación por hacerlo. Estos hechos pueden ocurrir tan pronto como se otorguen los puntos de premiación. Alternativamente, si el cliente puede elegir la entrega de los premios tanto a la

entidad como al tercero, estos hechos, pueden ocurrir sólo cuando el cliente elige pedir los premios al tercero.

(b) Si la entidad está cobrando la contraprestación por su cuenta, medirá el ingreso ordinario como la contraprestación bruta asignada a los puntos de premiación y reconocerá el ingreso ordinario cuando cumpla con sus obligaciones respecto a los premios.

9 Si en cualquier momento se estima que los costos inevitables para cumplir con las obligaciones de proporcionar los premios excederán a la contraprestación recibida y por recibir por estos (p.ej. la contraprestación asignada a los puntos de premiación en el momento de la venta inicial que aún no ha sido reconocida como ingreso ordinario, más cualquier contraprestación adicional por recibir cuando el cliente canjee los puntos de premiación), el cliente tiene contratos de tipo oneroso. Un pasivo deberá ser reconocido por el exceso, de acuerdo con la NIC 37. La necesidad de reconocer tal pasivo podría surgir si los costos esperados de proporcionar los premios se incrementan, por ejemplo, si una entidad modifica sus expectativas respecto al número de puntos de premiación que serán canjeados.

#### **Fecha de vigencia y transición**

---

10 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 enero de 2009.

11 Los cambios en políticas contables, se contabilizan de acuerdo con la NIC 8.

## **Anexo A - Guías de Aplicación**

*Este anexo forma parte integral de esta Interpretación*

### **Medición del valor justo de los puntos de premiación**

GA 1 El párrafo 6 de Acuerdo requiere que la contraprestación asignada a los puntos de premiación sean valorizados con referencia a su valor justo, p.ej. el monto por el cual los puntos de premiación podrían ser vendidos en forma separada. Si el valor justo no es directamente conocido, este debe ser estimado.

GA 2 Una entidad puede estimar el valor justo de los puntos de premiación por referencia al valor justo de los premios por los cuales éstos pueden ser canjeados. El valor justo de estos premios serán rebajados para tomar en cuenta:

(a) el valor justo de premios que serían ofrecidos a clientes que no han ganado puntos de premiación de una venta inicial; y

(b) la proporción de puntos de premiación que no se espera serán canjeados por clientes.

Si los clientes eligen de un rango de distintos premios, el valor justo de los puntos de premiación reflejarán los valores justos de un rango de premios disponibles, ponderados en proporción a la influencia con que se espera que cada premio sea seleccionado.

GA 3 En algunas circunstancias, pueden estar disponibles otras técnicas de estimación. Por ejemplo, si los premios serán proporcionados por un tercero y la entidad paga al tercero por cada puntaje de premiación que otorga, podría estimar el valor justo de los puntos de premiación por referencia al monto que paga al tercero, agregando un margen de utilidad razonable. Se requiere de juicio para seleccionar y aplicar la técnica de estimación que satisfaga los requerimientos del párrafo 6 de Acuerdo y que sea más apropiado en las circunstancias.

## Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan, pero no forman parte de la CINIIF 13.

### Ejemplo 1: Premios proporcionados por la entidad

El 1 Una tienda de combustibles opera un programa para clientes leales. Proporciona a los integrantes del programa con puntos de premiación cuando gastan un monto especificado en comestibles. Los integrantes del programa pueden canjear los puntos por comestibles adicionales. Los puntos de premiación no tienen fecha de vencimiento. En un periodo, la entidad otorga 100 puntos. La Administración espera que un 80 por ciento de estos puntos serán canjeados. La Administración estima el valor justo de cada punto de premiación en \$1, y difiere ingresos ordinarios por \$100.

#### Año 1

El 2 Al final del primer año, 40 puntos han sido canjeados a cambio de combustibles, p.ej. la mitad de aquellos que se esperaba serían canjeados. La entidad reconoce ingresos ordinarios de  $(40 \text{ puntos} / 80^* \text{ puntos}) \times \$100 = \$50$

#### Año 2

El 3 En el segundo año, la Administración modifica sus expectativas. Ahora espera que 90 puntos de premiación serán canjeados en total.

El 4 Durante el segundo año, 41 puntos son canjeados, alcanzando el total canjeado a  $40^{\dagger} + 41 = 81$  puntos. Los ingresos ordinarios acumulados que la entidad reconoce es  $(80 \text{ puntos} / 90^{\ddagger}) \times \$100 = \$90$ . La entidad ha reconocido ingresos ordinarios por \$50 en el primer año, por lo tanto, reconoce \$40 en el segundo año.

#### Año 3

El 5 En el tercer año, nueve puntos adicionales, son canjeables, alcanzando el número total de puntos canjeados a  $81 + 9 = 90$ . La Administración continua esperando que sólo se canjearon en definitiva 90 puntos p.ej. que no se canjearon más puntos después del tercer año. Por lo tanto, los ingresos ordinarios acumulados a la fecha son  $(90^{\S} \text{ puntos}) \times \$100 = \$100$ . La entidad y ha reconocido \$90 de ingresos ordinarios (\$50 en el primer año y \$40 en el segundo año). Por lo tanto, reconocen los restantes \$10 en el tercer año. Todo el ingreso ordinario que fue inicialmente diferido ha sido ahora reconocido.

\* Número total de puntos que se espera serán canjeados.

† Número de puntos canjeados en el Año 1.

‡ Número total modificado de puntos que se espere serán canjeados.

§ Número total de puntos que se espera serán canjeados.

### Ejemplo 2: Premios proporcionados por terceros

El 6 Un minorista en productos eléctricos participa en un programa para clientes leales operado por una línea aérea. Otorga a los miembros del programa un punto de premiación cada \$1 que gastan en productos eléctricos. Los miembros del programa pueden canjear los puntos por viajes en la línea aérea, sujeta a disponibilidad. El minorista paga a la línea aérea \$0,009 por cada punto.

El 7 En un período, el minorista vende productos eléctricos por una contraprestación total de \$1 millón. Otorga 1 millón de puntos.

#### Asignación de la contraprestación a los puntos de viajes

El 8 El minorista estima que el valor justo de un punto es \$0,01. Asigna a los puntos \$1 millón  $\times$  \$0,01 = \$10.000 de la contraprestación que ha recibido de la venta de sus productos eléctricos.

#### Reconocimiento de ingresos ordinarios

El 9 Habiendo otorgado los puntos, el minorista ha cumplido sus obligaciones con el cliente, la línea aérea está obligada a proporcionar los premios y tiene derecho a recibir una contraprestación por hacerlo. Por lo tanto, el minorista reconoce los ingresos ordinarios de los puntos de premiación al momento de vender los productos eléctricos.

#### Medición de los ingresos ordinarios

El 10 Si el minorista ha cobrado la contraprestación asignada a los puntos por su cuenta, mide sus ingresos ordinarios en base a las \$10.000 brutos que le fueron asignados. Reconoce separadamente como un gasto, los \$9.000 pagados o por pagar a la línea aérea. Si el minorista ha cobrado la contraprestación por cuenta de la línea aérea, p.ej. como un agente de la línea aérea, mide sus ingresos ordinarios por el monto neto que retiene por su cuenta. Este monto de ingresos ordinarios es la diferencia entre los \$10.000 de contraprestación asignados a los puntos y los \$9.000 pagados a la línea aérea.

# CINIIFCH 14

## **NIC 19 - EL LÍMITE DE UN ACTIVO POR BENEFICIO DEFINIDO, REQUERIMIENTOS MÍNIMOS DE FINANCIAMIENTO Y SU INTERACCIÓN**

**(Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera - CINIIF 14)**

### ÍNDICE

Párrafos

#### Interpretación CINIIF 14

*NIC 19 - El Límite de un Activo por Beneficio Definido, Requerimientos Mínimos de Financiamiento y su Interacción*

#### REFERENCIAS

ANTECEDENTES	1-3
ALCANCE	4-5
PROBLEMA	4
ACUERDO	7-26
Disponibilidad de un reembolso o una disminución en aportes futuros	7-17
El efecto de un requerimiento de aporte mínimo sobre el beneficio económico disponible como una disminución en aportes futuros	18-22
Cuando un requerimiento de aporte mínimo puede asignar un pasivo	23-26
FECHA DE VIGENCIA	27
TRANSICIÓN	28
ANEXOS – GUÍA DE APLICACIÓN	
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	

## Interpretación CINIIF 14

### *NIC 19 - El Límite de un Activo por Beneficio Definido, Requerimientos Mínimos de Financiamiento y su Interacción*

#### Referencias

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

#### Antecedentes

- 1 El párrafo 58 de la NIC 19 limita la medición de un activo por beneficio definido al valor actual de los beneficios económicos disponibles en la forma de reembolsos del plan o disminuciones en los futuros aportes al plan más las ganancias y pérdidas no reconocidas. Han surgido dudas respecto a cuanto debieran considerarse como disponibles los reembolsos o las disminuciones en futuros aportes, especialmente cuando existe un requerimiento mínimo de financiamiento.
- 2 Los requerimientos mínimos de financiamiento existen en muchos países para mejorar la seguridad del beneficio post-empleo prometido a los miembros del un plan de beneficios a empleados. Tales requerimientos normalmente estipulan un monto o nivel mínimo de aportes que deben hacerse a un plan durante un período dado de tiempo. Por lo tanto, un requerimiento de aporte mínimo puede limitar la capacidad de la entidad para disminuir los aportes futuros.
- 3 Además, el límite de la medición de un activo por beneficio definido puede resultar en qué el requerimiento mínimo de aporte sea de tipo oneroso. Normalmente, un requerimiento de efectuar aportes a un plan no afectaría la medición del activo o pasivo del beneficio definido. Este es debido a que una vez pagados los aportes, estos se convertirán en los activos del plan y, por lo tanto, el pasivo neto adicional es cero. Sin embargo, un requerimiento mínimo de financiamiento puede originar un pasivo si los aportes requeridos no estarán a disposición de la entidad una vez que han sido pagados.

#### Alcance

- 4 Esta Interpretación es aplicable a todos los beneficios definidos como post-empleo y a otros beneficios definidos de largo plazo para empleados.
- 5 Para los efectos de esta Interpretación, los requerimientos mínimos de financiamiento lo constituyen cualquier requerimiento de aportar fondos a planes de beneficio definidos como post-empleo y otros a largo plazo.

#### Problema

- 6 Los problemas tratados en esta Interpretación son:
  - (a) en que momento debieran considerarse como disponibles los reembolsos o disminuciones en futuros aportes, de acuerdo con el párrafo 58 de la NIC 19.
  - (b) como un requerimiento de aporte mínimo puede afectar la disponibilidad de disminuciones en aportes futuros
  - (c) cuando un requerimiento de aporte mínimo puede dar origen a un pasivo.

#### Acuerdo

##### Disponibilidad de un reembolso o de una disminución en aportes futuros

- 7 Una entidad determinará la disponibilidad de un reembolso o de una disminución en futuros aportes de acuerdo con los términos y las condiciones del plan y de cualquier requerimiento estatutario en la jurisdicción en que opera el plan.
- 8 Un beneficio económico, en la forma de un reembolso o en una disminución en futuros aportes de acuerdo a si se considera que la entidad está disponible para realizarlo en algún momento durante el plan o cuando se liquidan los pasivos del plan. En particular, tal beneficio económico puede estar disponible aun cuando no fuera realizable inmediatamente a la fecha del balance general.
- 9 El beneficio económico disponible no depende de cómo la entidad pretende usar el excedente. Una entidad determinará el beneficio económico máximo que esta disponible de reembolso, disminuciones en futuros aportes o de una combinación de ambos. Una entidad no reconocerá los beneficios económicos de una combinación de reembolsos y de disminuciones en futuros aportes basándose en suposiciones que son mutuamente excluyentes.
- 10 De acuerdo con la NIC 1, la entidad revelará información respecto a las fuentes claves de incertidumbre en estimaciones a la fecha del balance general que tiene un riesgo importante de originar un ajuste significativo al valor de libros del activo o pasivo neto en el balance general. Esto podría incluir la revelación de cualquier restricción sobre la actual realización del excedente o revelación de la base usada para determinar el monto del beneficio económico disponible.

##### El beneficio económico disponible como reembolso

- 11 El derecho a un reembolso está disponible para una entidad, sólo si ésta tiene un derecho incondicional a un reembolso:
  - (a) durante la vigencia del plan, sin suponer que los pasivos del plan deben ser liquidados a fin de obtener el reembolso (p.ej. en algunas jurisdicciones, la entidad puede tener el derecho a un reembolso durante la vigencia del plan, sin considerar si los pasivos del plan son liquidados); o

(b) suponiendo la liquidación gradual de los pasivos del plan a través del tiempo hasta que todos los miembros hayan dejado el plan; o

(c) suponiendo la liquidación total de los pasivos del plan en un solo hecho (p.ej. al liquidar el plan)

Un derecho incondicional a un reembolso puede existir cualquiera que fuere el nivel de ahorro de un plan a la fecha del balance general.

- 12 Si el derecho de reembolso de un excedente por una entidad depende de la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más hechos inciertos futuros que no están completamente bajo su control, la entidad no tiene un derecho incondicional y no reconocerá un activo.

*Medición del beneficio económico*

- 13 Una entidad medirá el beneficio económico disponible como un reembolso como el monto del excedente a la fecha del balance general (representando al valor justo de los activos del plan menos el valor justo de la obligación por beneficio definido) que la entidad tiene el derecho a recibir como un reembolso, menos cualquier costo asociado. Por ejemplo, si un reembolso puede estar sujeto a un impuesto distinto al impuesto a la renta, una entidad medirá el monto del reembolso neto del impuesto.

- 14 Al medir el monto de un reembolso disponible cuando se liquida el plan (párrafo 11 c) una entidad incluirá el costo para el plan, de liquidar los pasivos del plan y efectuar el reembolso. Por ejemplo, una entidad rebajará honorarios profesionales si estos son pagados por el plan en vez de la entidad y el costo de cualquier prima de seguros que puedan requerirse para cubrir el pasivo al momento de la liquidación del plan.

- 15 Si el monto de un reembolso es determinado como el monto total o una proporción del excedente en vez de un monto fijo, una entidad no hará ningún ajuste por el valor del dinero en el tiempo, aun cuando el reembolso sólo sea realizable en una fecha futura.

*El beneficio económico disponible como una disminución de los aportes*

- 16 Si no existe un requerimiento de aporte mínimo, una entidad determinará el beneficio económico disponible como una disminución en futuros aportes como el menor entre:

(a) el superávit del plan y

(b) el valor actual del costo por servicios futuros para la entidad, p.ej. excluyendo cualquier parte de los costos futuros que serán cubiertos por los empleados, por cada año sobre el menor de la vigencia esperada del plan y la vida útil esperada de la entidad.

- 17 Una entidad determina los costos por servicio futuros usados suponiendo consistencia con aquellos usados en la determinación de la obligación por beneficio definido y con la situación que existe a la fecha de balance general de acuerdo con la NIC 19. Por lo tanto, una entidad supondrá que no hay cambios en los beneficios a ser proporcionados por un plan en el futuro hasta que el plan es modificado y supondrá una fuerza de trabajo estable en el futuro a menos que la entidad puede demostrar fehacientemente que a la fecha del balance general está comprometida en reducir al número de empleados cubiertos por el plan. En este último caso, la

suposición respecto a la futura fuerza de trabajo incluirá la redacción. Una entidad determinará el valor actual del costo de servicios futuros usando la misma tasa de descuento como la usada en el cálculo de la obligación por beneficio definido a la fecha del balance general.

**El efecto de un requerimiento de aporte mínimo sobre el beneficio económico disponible como una disminución en aportes futuros.**

- 18 Una entidad analizará a una fecha determinada cualquier requerimiento de aporte mínimo en aportes que se requieran para cubrir (a) cualquier déficit existente por servicios pasados sobre la base de aporte mínimo y (b) el devengamiento futuro de beneficios.

- 19 Los aportes para cubrir cualquier déficit existente sobre la base de aporte mínimo respecto a servicios ya recibidos no afectan a los aportes futuros por servicios futuros. Pueden dar origen a un pasivo de acuerdo con los párrafos 23 a 26.

- 20 Si existe un requerimiento de aporte mínimo por aportes relacionados con devengamientos futuros de beneficios, una entidad determinará el beneficio económico disponible como una disminución de aportes futuros como el valor actual de:

(a) el costo de servicios futuros estimado en cada año de acuerdo con los párrafos 16 y 17 menos

(b) los aportes mínimos estimados requeridos con respecto al devengamiento futuro de beneficios en ese año.

- 21 Una entidad calculará los aportes mínimos requeridos en relación con el devengamiento futuro de beneficios tomando en consideración el efecto de cualquier superávit existente sobre la base del requerimiento de aporte mínimo. Una entidad usará las suposiciones requeridas por el requerimiento de aporte mínimo, suposiciones uniformes con aquellos usados para determinar la obligación por beneficio definido y con la situación que existe a la fecha del balance general de acuerdo con la NIC 19. El cálculo incluirá cualquier cambio esperado como consecuencia del pago de los aportes mínimos por la entidad. Sin embargo, el cálculo no incluirá el efecto de cambios esperados en los términos y condiciones del requerimiento de aporte mínimo que no están prácticamente promulgados o acordados contractualmente a la fecha del balance general.

- 22 Si el aporte mínimo futuro requerido en relación con el futuro devengamiento de beneficios excede el costo de servicios futuros de la NIC 19 en cualquier año dado, el valor actual de ese exceso disminuye el monto del activo disponible como una disminución en aportes futuros a la fecha del balance general. Sin embargo, el monto del activo disponible como una disminución en aportes futuros no puede ser nunca menor que cero.

**Cuando un requerimiento de aporte mínimo puede originar un pasivo.**

- 23 Si la entidad tiene una obligación de acuerdo con un requerimiento de aporte mínimo de cancelar aportes para cubrir un déficit en la base de aporte mínimo por servicios ya recibidos, la entidad determinará si los aportes por cancelar estarán disponibles como un reembolso o como una disminución en futuros aportes después que han sido pagados al plan.

- 24 En la medida que los aportes por cancelar no estarían disponibles después que son pagados al plan, la entidad reconocerá un pasivo cuando surja la obligación. El pasivo disminuirá el activo por beneficio definido o aumentará el pasivo por beneficio definido para que ninguna ganancia o pérdida se espere que resulte de aplicar el párrafo 58 de la NIC 19 cuando se cancelen los aportes.
- 25 Una entidad aplicará el párrafo 58 de la NIC 19 antes de determinar el pasivo de acuerdo con el párrafo 24.
- 26 El pasivo relacionado con el requerimiento de aporte mínimo y cualquier revalorización posterior de ese pasivo, se reconocerá de inmediato de acuerdo con la política adoptada por la entidad para reconocer el efecto del límite en el párrafo 58 de la NIC 19 para la medición del activo por beneficio definido. En particular:
- (a) una entidad que reconoce el efecto del límite del párrafo 58 en resultados, de acuerdo con el párrafo 58 en resultados, de acuerdo con el párrafo 61 (g) de la NIC 19, reconocerá el ajuste inmediatamente en resultados.
- (b) una entidad que reconoce el efecto del límite del párrafo 58 en el estado de ingresos y gastos reconocidos, de acuerdo con el párrafo 93 (c) de la NIC 19, reconocerá inmediatamente el ajuste en el estado de resultados.

#### Fecha de vigencia

- 27 Esta Interpretación tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 enero de 2009.

#### Transición

- 28 Una entidad aplicará esta Interpretación desde el comienzo del primer período presentado en el primer estado financiero al cual corresponde la aplicación de la Interpretación. Una entidad reconocerá cualquier ajuste inicial que surja de una aplicación de esta Interpretación en utilidades acumuladas al comienzo de ese período.

## Ejemplos Ilustrativos

*Estos ejemplos acompañan, pero no forman parte de la CINIIF 14.*

### Ejemplo 1: Efecto del requerimiento mínimo de aporte cuando existe un superávit de la NIC 19 y los aportes mínimos a cancelar son totalmente reembolsables a la entidad

- EI 1 Una entidad tiene un nivel de aporte sobre la base del requerimiento de aporte mínimo de un 82 por ciento del Plan A (que es medido sobre una base diferente de aquella requerida por la NIC 19). De acuerdo con los requerimientos de aportes mínimos, la entidad debe aumentar el nivel de aporte a un 95% de inmediato. Como consecuencia de ello, la entidad tiene una obligación estatutaria a la fecha del balance general de aportar \$200 al Plan A inmediatamente. Los reglamentos del plan permiten un reembolso total de cualquier superávit a la entidad al final de la vigencia del plan. Las valorizaciones del Plan A al cierre del ejercicio, se presentan a continuación:

Valor de mercado de los activos	1.200
Valor actual de la obligación por beneficios definidos de acuerdo con la NIC 19	(1.100)
Superávit	100
Activo por beneficio definido (antes de considerar el requerimiento de aporte mínimo) <sup>(a)</sup>	100

<sup>(a)</sup> para efectos de simplificar el ejemplo, se supone que no existen montos no reconocidos

#### Aplicación de los requerimientos

- EI 2 El párrafo 24 de la CINIIF 14 requiere que la entidad reconozca un pasivo en la medida que los aportes por cancelar no están totalmente disponibles. El pago de los aportes de \$200 aumentará el superávit de la NIC 19 desde \$100 a \$300. De acuerdo con los reglamentos del plan, este monto será totalmente reembolsable a la entidad sin ningún costo asociado. Por lo tanto, no se reconoce ningún pasivo por la obligación de cancelar los aportes.

### Ejemplo 2: Efecto de un requerimiento de aporte mínimo cuando no existe un déficit de la NIC 19 y los aportes mínimos por cancelar no estarían totalmente disponibles

- EI 3 Una entidad tiene un nivel de aporte sobre la base del requerimiento de aportes mínimos de un 77 por ciento del Plan B (que es medido sobre una base diferente de aquella requerida por la NIC 19). De acuerdo con los requerimientos de aportes mínimos, la entidad tiene la obligación de aumentar el nivel de aporte a un 100 por ciento de inmediato. Como consecuencia de ello, la entidad tiene una obligación estatutaria a la fecha del balance general de cancelar aportes adicionales de \$300 al Plan B. Los reglamentos del plan permiten un reembolso de un 60 por ciento del superávit de la NIC 19 a la entidad y la entidad tiene la prohibición de disminuir sus aportes por debajo de un nivel específico que por casualidad es equivalente al costo de servicio de la NIC 19. Las valorizaciones del Plan B al cierre del ejercicio, se presentan a continuación:

Valor de mercado de los activos	1.000
Valor actual de la obligación por beneficios definidos de acuerdo con la NIC 19	(1.100)
Déficit	(100)
(Pasivo) por beneficio definido (antes de considerar el requerimiento de aporte mínimo) <sup>(a)</sup>	(100)

<sup>(a)</sup> para efectos de simplificar el ejemplo, se supone que no existen montos no reconocidos

#### Aplicación de los requerimientos

- El 4 El pago de \$300 cambiará el déficit de \$100 de la NIC 19 a un superávit de \$200. De estos \$200, un 60 por ciento es reembolsable (\$120).
- El 5 Por lo tanto, de los aportes de \$300, \$100 eliminan el déficit de la NIC 19 y \$120 (60 por ciento de \$200) está disponible como un beneficio económico. El saldo de \$80 (40 por ciento de \$200) del aporte pagado no está disponible para la entidad.
- El 6 EL párrafo 24 de la CINIIF 14 requiere que la entidad reconozca un pasivo en la medida que aportes adicionales por cancelar no están disponibles para la entidad.
- El 7 En consecuencia, la entidad aumenta en \$80 la obligación por beneficio definido. De acuerdo con lo requerido por el párrafo 26 de la CINIIF 14, los \$80, se reconocen de inmediato, de acuerdo con la política adoptada por la entidad para reconocer el límite del párrafo 58 y la entidad reconoce un pasivo neto de \$180 en el balance general. No se reconoce ningún otro pasivo con respecto a la obligación estatutaria de cancelar aportes por \$300.

#### Resumen

Valor de mercado de los activos	1.000
Valor actual de la obligación por beneficios definidos de acuerdo con la NIC 19	(1.100)
Déficit	(100)
Pasivo por beneficio definido (antes de considerar el requerimiento de aporte mínimo) <sup>(a)</sup>	(100)
Ajuste relacionado con el requerimiento de aporte mínimo	(80)
Pasivo neto en el balance general	(180)

<sup>(a)</sup> para efectos de simplificar el ejemplo, se supone que no existen montos no reconocidos

- El 8 Cuando se pagan los aportes de \$300 el activo neto en el balance general será de \$120.

#### Ejemplo 3: Efecto de un requerimiento de aporte mínimo cuando los aportes por cancelar no estarían totalmente disponibles y el efecto sobre el beneficio económico disponible como una disminución en aportes futuros

- El 9 Una entidad tiene un nivel de aporte sobre la base del requerimiento de aportes mínimos de un 95 por ciento del Plan C (que es medido sobre una base diferente de aquella requerida por la NIC 19). De acuerdo con los requerimientos de aportes mínimos, la entidad tiene la obligación de cancelar aportes para aumentar el nivel de aportes a un 100 por ciento durante los próximos tres años. Los aportes son requeridos para cubrir un déficit en la base de aportes mínimos de beneficios en cada año sobre la base de aportes mínimos.
- El 10 El Plan C tiene un superávit de la NIC 19 de \$50 a la fecha del balance general, que no puede ser reembolsada a la entidad bajo ninguna circunstancia. No existen montos no reconocidos.
- El 11 Los montos momentos de los requerimientos de aportes mínimo en relación con el faltante y los costos de servicios de la NIC 19, durante los próximos tres años, su presentan a continuación:

Año	Requerimiento de aporte mínimo total	Aportes mínimos requeridos para cubrir el faltante	Aportes mínimos requeridos para cubrir devengamientos futuros
1	135	120	15
2	125	112	13
3	115	104	11

#### Aplicación de los requerimientos

- El 12 La obligación actual de la entidad en relación con servicios ya recibidos, incluye los aportes requeridos para cubrir el faltante pero no incluye los aportes mínimos requeridos para cubrir devengamientos futuros
- El 13 El valor actual de la obligación de la entidad suponiendo una tasa de descuento de 6 por ciento anual, es de aproximadamente \$300, calculado como sigue:  

$$[\$120 / (1,06) + \$112 / (1,06)^2 + \$104 / (1,06)^3]$$
- El 14 Cuando se pagan estos aportes al plan, el valor actual del superávit de la NIC 19 (p. ej. El valor justo de los activos menos el valor actual de la obligación por beneficio definido) aumentaría, de mantenerse las demás condiciones, de \$50 a \$350 (\$300 + \$50).
- El 15 Sin embargo, el superávit no es reembolsable aún cuando un activo pueda estar disponible como una disminución en aportes futuros.
- El 16 De acuerdo con el párrafo 20 de la CINIIF 14, el beneficio económico disponible como una disminución en los aportes futuros, es el valor actual de:

- (a) al costo anual de servicios futuros para la entidad, menos
  - (b) cualquier requerimiento de aportes mínimos relacionados con el devengamiento futuro de beneficios de ese año
- durante la vigencia del plan.

El 17 Los montos disponibles para disminuciones en aportes futuros se presenta a continuación:

Año	Costo de servicios de la NIC 19	Aportes mínimos requeridos para cubrir devengamientos futuros	Monto disponible como una disminución en los aportes
1	13	15	(2)
2	13	13	0
3	13	11	2
4+	13	9	4

El 18 Suponiendo una tasa de descuento de 6 por ciento, el beneficio económico disponible como una disminución futura en los aportes, es por lo tanto, equivalente a:  
 $(\$2) / (1,06) + \$0 / (1,06)^2 + \$2 / (1,06)^3 + \$4 / (1,06)^4 + \dots + \$4 (1,06)^{50} + \dots = \$56$

En consecuencia, el activo disponible proveniente de disminuciones en aportes futuros esta limitado a \$56.

El 19 El párrafo 24 de la CINIIF 14 requiere que una entidad reconozca un pasivo en la medida que los aportes adicionales a cancelar no estarán totalmente disponibles. Por lo tanto, la entidad disminuye el activo por beneficio definido en \$296 (\$50 + \$300 - \$56).

El 20 De acuerdo con lo requerido por el párrafo 26 de la CINIIF 14, los \$294 son reconocidos de inmediato de acuerdo con la política adoptada por la entidad para reconocer el efecto del límite en el párrafo 56 y la entidad reconoce un pasivo neto de \$244 en el balance general. No se reconoce ningún otro pasivo con respecto a la obligación de efectuar aportes para cubrir faltantes mínimos en aportes.

**Resumen**

Superávit	50
Activo por beneficio definido (antes de considerar el requerimiento de aporte mínimo)	50
Ajuste relacionado con el requerimiento de aporte mínimo	(294)
Pasivo neto en el balance general <sup>(a)</sup>	(244)

<sup>(a)</sup> para efectos de simplificar el ejemplo, se supone que no existen montos no reconocidos

El 21 Cuando se paguen los \$300 de aportes al plan el activo neto en el balance general se convierte en \$56 (\$300 - \$244).