

Documentos publicados para acompañar a la Interpretación CINIIF 1

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

El texto normativo de la CINIIF 1 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de septiembre de 2004. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2009. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

Ejemplo 1: Modelo del costo

Ejemplo 2: Modelo de revaluación

Ejemplo 3: Transición

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Interpretación CINIIF 1

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 1, pero no son parte de la misma.

Hechos comunes

E11 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 u.m.;¹ esto incluye el importe por costos de retiro del servicio de 10.000 u.m., 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 periodo contable de la entidad termina el 31 de diciembre.

Ejemplo 1: Modelo del costo

E12 El 31 de diciembre de 2009, la planta tiene 10 años. La depreciación acumulada es 30.000 u.m. ($120.000 \text{ u.m.} \times \frac{10}{40}$ años). Debido a la reversión del descuento (5 por ciento) a lo largo de 10 años, el pasivo por retiro del servicio ha aumentado de 10.000 u.m. a 16.300 u.m.

E13 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 neto actual del pasivo por retiro del servicio ha disminuido en 8.000 u.m. Por consiguiente, la entidad ajusta el pasivo por retiro del servicio de 16.300 u.m. a 8.300 u.m. A esta fecha, la entidad realiza el siguiente asiento en el libro diario para reflejar el cambio.

	u.m.	u.m.
Dr Pasivo por retiro del servicio	8.000	
Cr costo del activo		8.000

E14 Tras este ajuste, el importe en libro del activo es de 82.000 u.m. ($120.000 \text{ u.m.} - 8.000 \text{ u.m.} - 30.000 \text{ u.m.}$), 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 años de 2.733 u.m. ($82.000 \text{ u.m.} \div 30$). El próximo año el costo financiero de la reversión del descuento será 415 u.m. ($8.300 \text{ u.m.} \times 5$ por ciento).

E15 Si el cambio en el pasivo 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.

¹ En este ejemplo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo 2: Modelo de revaluación

- EI6 La entidad adopta el modelo de revaluación de la NIC 16 según el cual la planta se revalúa con suficiente regularidad para que el importe en libros no difiera significativamente del valor razonable. La política de la entidad es eliminar la depreciación acumulada a la fecha de revaluación contra el importe bruto del importe en libros del activo.
- EI7 Cuando se contabilizan los activos revaluados que incorporan pasivos por retiro del servicio, es importante entender la base de la valoración obtenida. Por ejemplo:
- si un activo se valora con base en los flujos de efectivo descontados, algunos tasadores pueden valorar el activo sin deducir cualquier provisión por costos de retiro del servicio (una valoración “bruta”), mientras que otros pueden valorar el activo después de deducir una provisión por costos de retiro del servicio (una valoración “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. Por consiguiente, si el activo se valora por el neto, es necesario ajustar la valoración obtenida sumando de nuevo la provisión por el pasivo, de forma que éste no se cuente dos veces.²
 - si un activo se valora con base en el costo depreciado de reposición, la valoración obtenida puede no incluir el importe del componente de retiro del servicio del activo. Si no lo incluye, se necesitará añadir un importe apropiado a la valoración para reflejar el coste depreciado de reposición de dicho componente.
- EI8 Se supone que el 31 de diciembre de 2002 se obtiene una valoración de mercado de los flujos de efectivo descontados de 115.000 u.m. Esto incluye una provisión por costos de retiro del servicio de 11.600 u.m., que no representa un cambio en la estimación inicial, después de revertir el descuento de tres años. Los importes incluidos en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2002 son los siguientes:

	u.m.
Activo en valoración (1)	126.600
Depreciación acumulada	nula
Pasivo por retiro del servicio	<u>(11.600)</u>
Activos netos	<u>115.000</u>
Ganancias acumuladas (2)	(10.600)
Superávit de revaluación (3)	15.600
	Continúa...

² Para ejemplos de este principio, véanse la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* y la NIC 40 *Propiedades de Inversión*.

*...Continuación**Notas:*

- (1) Valoración obtenida de 115.000 u.m. más costos por retiro del servicio de 11.600 u.m., tenidas en cuenta en la valoración pero reconocidas como un pasivo separado = 126.000 u.m.
- (2) Tres años de depreciación del costo original 120.000 u.m. $\times \frac{3}{40} = 9.000$ u.m. más el componente de descuento acumulado de 1.000 u.m al 5 por ciento = 1.600; total 10.600 u.m.
- (3) Importe revaluado 126.600 u.m. menos el valor neto previo en libros de 110.000 u.m. (costo 120.000 u.m. menos depreciación acumulada 9.000 u.m.)

E19 El gasto por depreciación en 2003 es por tanto 3.420 u.m. ($126.600 \text{ u.m.} \times \frac{1}{37}$) y el gasto por descuento en 2003 es 600 u.m. (5 por ciento de 11.600 u.m.). El 31 de diciembre de 2003, el pasivo por retiro del servicio (antes de cualquier ajuste) es 12.200 u.m. 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 u.m. Por consiguiente, la entidad ajusta el pasivo por retiro del servicio de 12.200 u.m. a 7.200 u.m.

E110 La totalidad de este ajuste se lleva al superávit de revaluación, porque no excede el importe en libros que se hubiera reconocido si el activo se hubiera reconocido según el modelo del costo. Si se ha hecho, el exceso debería haber sido llevado a resultados de acuerdo con el apartado (b) del párrafo 6. La entidad realiza el siguiente asiento en el libro diario para reflejar el cambio:

	u.m.	u.m.
Dr Pasivo por retiro del servicio	5.000	
Cr superávit de revaluación		5.000

E111 La entidad decide que a 31 de diciembre de 2003 se necesita una valoración completa del activo, para asegurarse de que el importe en libros no difiere significativamente de su valor razonable. Supongamos que el activo se valora ahora por 107.000 u.m., neto de la provisión de 7.200 por la obligación por retiro del servicio reducida que debe reconocerse como un pasivo separado. La valoración del activo a efectos de información financiera, antes de deducir esta provisión, es por tanto de 114.200 u.m. Se necesita el siguiente asiento contable:

	u.m.	u.m.
Dr Depreciación acumulada (1)	3.420	
Cr Activo en valoración		3.420
Dr superávit de revaluación (2)	8.980	
Cr Activo en valoración (3)		8.980

Continúa...

...Continuación**Notas:**

- 1 Eliminación de la depreciación acumulada de 3.420 u.m. de acuerdo con la política contable de la entidad.
- 2 Se carga al superávit de revaluación porque el déficit que surge de la revaluación no excede el crédito de balance existente en el superávit de revaluación con respecto al activo.
- 3 Valoración previa (antes de la provisión por costos por retiro del servicio) 126.600 u.m., menos la depreciación acumulada de 3.420 u.m., menos la nueva valoración (antes de la provisión por costos por retiro del servicio) 114.200 u.m.

EI12 Después de esta valoración, los importes incluidos en el estado de situación financiera son:

	u.m.
Activo en valoración	114.200
Depreciación acumulada	nula
Pasivo por retiro del servicio	<u>(7.200)</u>
Activos netos	<u>107.000</u>
Ganancias acumuladas (1)	(14.620)
Superávit de revaluación (2)	11.620

Notas:

- (1) 10.600 u.m. a 31 de diciembre de 2002 más el gasto por depreciación de 2003 de 3.420 y el gasto por descuento de 600 u.m. = 14.620 u.m.
- (2) 15.600 u.m. a 31 de diciembre de 2002, más 5.000 que vienen de la disminución en el pasivo, menos 8.980 u.m. del déficit de revaluación = 11.620 u.m.

Ejemplo 3: Transición

EI13 El siguiente ejemplo ilustra la aplicación retroactiva de la Interpretación para los que elaboran la información que ya aplican las NIIF. 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.

EI14 El 31 de diciembre de 2000, debido a la reversión del descuento (5 por ciento) de un año del pasivo por retiro del servicio ha aumentado de 10.000 u.m. a 10.500 u.m. Además, basándose en hechos recientes, la entidad estima que el valor actual del pasivo por retiro del servicio ha aumentado en 1.500 u.m. y conforme a ello se ajusta de 10.500 u.m a 12.000 u.m. De acuerdo con su política de entonces, el incremento en el pasivo se reconoce en resultados.

EI15 El 1 de enero de 2005, la entidad hace el siguiente asiento en el libro diario para reflejar la adopción de la Interpretación:

	u.m.	u.m.
Dr Costo del activo	1.500	
Cr Depreciación acumulada		154
Cr Ganancias acumuladas iniciales		1.346

EI16 El costo del activo se ajusta a lo que habría sido si el incremento en el importe estimado por el costo por retiro del servicio a 31 de diciembre de 2000 hubiese sido capitalizado en dicha fecha. Este costo adicional hubiera sido depreciado durante 39 años. Por tanto, la depreciación acumulada sobre dicho importe a 31 de diciembre de 2004 hubiera sido de 154 u.m ($1.500 \text{ u.m} \times \frac{4}{39} \text{ años}$).

EI17 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 u.m se reconoce como un crédito en las ganancias acumuladas iniciales. No se requiere que se revele información sobre este crédito en los estados financieros, por la reexpresión descrita a continuación.

EI18 La NIC 8 requiere que los estados financieros comparativos se reexpresen y que se revele el ajuste a las ganancias acumuladas iniciales al principio del periodo comparativo. Los asientos en el libro diario equivalentes a 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 u.m. del importe sobre el que inicialmente se informaba:

	u.m.	u.m.
Dr Costo del activo	1.500	
Cr Depreciación acumulada		115
Cr Ganancias acumuladas iniciales		1.385

Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 1, pero no forman parte de la misma.

*Se ha marcado el texto original para reflejar las revisiones de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros en 2007*: se ha subrayado el texto nuevo y el texto eliminado ha sido tachado.*

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del CINIIF para alcanzar el acuerdo. Cada uno de los miembros individuales del CINIIF dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes

FC2 LA NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* requiere que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluya la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del activo y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios.

FC3 La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* requiere que la medición del pasivo, tanto inicial como posteriormente, debe ser la estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación actual en la fecha del balance al final del periodo sobre el que se informa, y debe reflejar una tasa de descuento corriente de mercado. Requiere que las provisiones sean objeto de revisión ~~en la fecha de cada balance al final de cada periodo sobre el que se informa~~, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. Por tanto, cuando el efecto de un cambio en la estimación de la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y/o la tasa de descuento sea material, debe reconocerse el cambio.

FC4 Se pidió al CINIIF que abordase cómo contabilizar los cambios en obligaciones por retiro del servicio, restauración y similares. La cuestión es si los cambios en el pasivo deben reconocerse en los resultados del periodo actual, o añadidos al (o deducidos del) costo del activo relacionado. La NIC 16 contiene requerimientos para la capitalización inicial de los costos por retiro del servicio y la NIC 37 contiene requerimientos para la medición del pasivo resultante; ninguna aborda específicamente la contabilización del efecto de los cambios en el pasivo. Se informó al CINIIF de la existencia de diferentes puntos de vista, que generaban un riesgo de desarrollar prácticas divergentes.

FC5 Por consiguiente, el CINIIF decidió desarrollar una guía sobre la contabilización de los cambios. Al hacerlo, el CINIIF reconoció que la estimación del pasivo es

inherentemente subjetiva, dado que su liquidación puede ser en un futuro muy lejano y estimar (a) el calendario y cuantía de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo, flujos de efectivo) requeridos para liquidar la obligación y (b) la tasa de descuento implica en muchas ocasiones la realización de juicios importantes. De ahí que sea probable que se realicen revisiones a la estimación inicial.

Alcance

FC6 El alcance de la Interpretación aborda la contabilización de los cambios en las estimaciones de los pasivos existentes de dismantelar, retirar y restaurar elementos de propiedades, planta y equipo que están dentro del alcance de la NIC 16 y que se reconocen como provisión según la NIC 37. La Interpretación no se aplica a cambios en las estimaciones de pasivos relacionados con costos que estén dentro del alcance de otras NIIF, por ejemplo, inventarios o costos de producción que están dentro del alcance de la NIC 2 *Inventarios*. En el CINIIF se destacó que las obligaciones de retiro del servicio asociadas con la extracción de minerales son un costo de las propiedades, planta y equipo utilizados en cuyo caso están dentro del alcance de la NIC 16 y de la Interpretación, o del inventario producido, que debe ser contabilizado según la NIC 2.

Fundamentos del Acuerdo

FC7 El CINIIF alcanzó el acuerdo de que los cambios en un pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similar que resulten de cambios en la estimación del calendario o cuantía de las salidas de recursos que incorporen beneficios económicos requeridas para liquidar la obligación, o un cambio en la tasa de descuento, debe ser añadido al o deducido del costo del activo relacionado y depreciado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil.

FC8 Para alcanzar su acuerdo, el CINIIF también consideró los tres enfoques alternativos para contabilizar los cambios en las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos y los cambios en la tasa de descuento:

- (a) capitalizar sólo el efecto de un cambio en la salida de recursos que incorporen beneficios económicos que estén relacionados con periodos futuros, y reconocer en los resultados del periodo corriente el efecto del cambio en la tasa de descuento.
- (b) reconocer en el resultado del periodo corriente el efecto de todos los cambios tanto en la salida de recursos que incorporen beneficios económicos como en la tasa de descuento.
- (c) tratar los cambios en una estimación del pasivo por retiro del servicio, restauración y similar como revisiones en el pasivo inicial y el costo del activo. Según este enfoque, los importes relacionados con la depreciación del activo que se hubieran reconocido hasta la fecha se reflejarían en el resultado del periodo corriente y los importes relacionados con la depreciación futura serían capitalizados.

- FC9 El CINIIF rechazó la alternativa (a), porque este enfoque no trata los cambios en la salida de recursos que incorporan beneficios económicos y en la tasa de descuento de la misma forma, lo cual el CINIIF considera importante, dado que problemas como la inflación afectan tanto a la salida de beneficios económicos como a la tasa de descuento.
- FC10 Al considerar la alternativa (b), el CINIIF observó que reconocer todos los cambios en la tasa de descuento en el resultado periodo corriente trata correctamente un cambio en la tasa de descuento como un evento en el periodo actual. Sin embargo, el CINIIF no se decidió por la alternativa (b) porque reconocer los cambios en la salida estimada de recursos que incorporan beneficios económicos en el resultado del periodo corriente podría ser incongruente con la capitalización inicial de los costos de retiro del servicio según la NIC 16.
- FC11 La alternativa (c) fue el enfoque propuesto en el borrador de Interpretación D2 *Cambios en las Obligaciones de Retiro del Servicio, Restauración y Similares*, publicada el 4 de septiembre de 2003. Al realizar la propuesta, el CINIIF consideró el activo, desde el momento en que se incurre al principio en el pasivo por retiro del servicio hasta el final de la vida útil del activo, como la unidad de contabilización a la que se relacionaban los costos por retiro del servicio. Por tanto, eligió el punto de vista según el cual las revisiones de las estimaciones de dichos costos, ya fuesen a través de revisiones en las salidas estimadas de recursos que incorporan beneficios económicos o de revisiones en la tasa de descuento, deberían contabilizarse de la misma forma que la estimación inicial del costo. El CINIIF todavía ve ventajas en esta propuesta, pero concluyó en contrapartida que, según las normas actuales, la capitalización prospectiva completa debe requerirse por las razones establecidas en los párrafos FC12 a FC18.

NIC 8 y un cambio en la estimación contable

- FC12 La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere que una entidad reconozca un cambio en una estimación contable prospectivamente incluyéndolo en los resultados del periodo en el que se produce el cambio, si el cambio afecta sólo a un periodo, o en el periodo del cambio y en futuros periodos, si el cambio afecta a todos ellos. En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos o pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, se requiere que sea reconocido ajustando el activo, pasivo o patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.
- FC13 Aunque el CINIIF eligió el punto de vista según el cual el tratamiento parcial retroactivo propuesto en el D2 es consistente con estos requerimientos de la NIC 8, muchas de las respuestas al proyecto de Interpretación sugerían que la NIC 8 debería interpretarse habitualmente como que requiere un tratamiento completamente prospectivo. El CINIIF coincidió con que la NIC 8 podría respaldar también un tratamiento completamente prospectivo, y esto es lo que la Interpretación requiere.

NIC 16 y cambios en las estimaciones contables de propiedades, planta y equipo

- FC14 Muchas de las respuestas al proyecto de Interpretación consideraron que la propuesta en el D2 no era congruente con la NIC 16, que requiere que otros tipos de cambios en las estimaciones de propiedades, planta y equipo se traten de forma prospectiva. Por ejemplo, como también reconoce la NIC 8, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce en los resultados del periodo corriente. El efecto, si existiese, en periodos futuros se reconoce en los resultados de dichos periodos futuros.
- FC15 Algunas respuestas al borrador de Interpretación destacaron que un cambio en la estimación del valor residual se contabiliza de forma prospectiva y no requiere un ajuste para actualizar. Observaron que los pasivos relacionados con costos de retiro del servicio pueden considerarse como valores residuales negativos, y sugirieron que la Interpretación no debía introducir tratamientos incongruentes para sucesos similares. Pueden surgir anomalías si dos aspectos del mismo cambio se tratan de forma diferente—por ejemplo, si la vida útil de un activo se amplía y como resultado se reduce el valor actual del pasivo por retiro del servicio.
- FC16 El CINIIF coincidió que no era razón suficiente para tratar cambios en las estimaciones de obligaciones por retiro del servicio y similares de forma diferente a otros cambios en estimaciones de propiedades, planta y equipo. El CINIIF entendió que no era probable que el tratamiento de otros cambios en las estimaciones de dichos activos fuese revisado en un futuro cercano.
- FC17 En el CINIIF también se destacó que las anomalías que pueden resultar de su propuesta original, si otros cambios en las estimaciones fueran tratados de forma prospectiva, eran más serias de lo que había considerado previamente, y que el tratamiento completamente prospectivo sería más fácil de aplicar de forma congruente.
- FC18 El CINIIF ha estado preocupado porque el tratamiento completamente prospectivo pudiese dar lugar a grandes activos irreales o a activos negativos, en particular si hay grandes cambios en las estimaciones hacia el final de la vida de un activo. En el CINIIF se destacó que su primera preocupación podría resolverse si los activos se revisasen por deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, y se pudiese aplicar al activo un límite de valor cero para asegurar que el activo no pasase a ser negativo si los costos estimados se reducen significativamente hacia el final de su vida útil. El crédito se aplicaría primero a dar de baja el importe en libros del activo hasta cero y después cualquier ajuste en el crédito residual debería reconocerse en resultados. Estas garantías están incluidas en el final del acuerdo.

Comparación con los PCGA de los Estados Unidos

- FC19 Al alcanzar el acuerdo, el CINIIF consideró el enfoque de los PCGA de los Estados Unidos en el Documento de Normas de Contabilidad Financiera N° 143,

Contabilización de Obligaciones de Retiro de Activos (SFAS 143). Según la Norma, los cambios en los flujos de efectivo estimados se capitalizan como parte de los costos del activo y se deprecian prospectivamente, pero no se requiere que la obligación por retiro del servicio se revise para reflejar el efecto de un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado.

- FC20 El tratamiento de los cambios en las estimaciones de los flujos de efectivo requerido por esta Interpretación es congruente con los PCGA de los Estados Unidos, mientras que la propuesta de la D2 no lo era. Sin embargo, el CINIIF coincidió dado que la NIC 37 requiere que la obligación por retiro del servicio refleje el efecto de un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado (véase el párrafo FC3), en que no era posible ignorar los cambios en la tasa de descuento. Además, el SFAS 143 no trata los cambios en los flujos de efectivo y tasas de descuento de la misma forma, lo que el CINIIF ha considerado importante.

La interacción de la Interpretación y el reconocimiento inicial según la NIC 16

- FC21 Al desarrollar la Interpretación, el CINIIF consideró las mejoras que se habían hecho en la NIC 16 por el Consejo y acordó que explicaría la interacción entre ambas.
- FC22 La NIC 16 (revisada en 2003) aclara que la medición inicial del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, si se incurre en esta obligación ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios durante dicho periodo. Esto es así porque el Consejo concluyó que si se incurría en la obligación en la adquisición del elemento o si era consecuencia de usarlo, la naturaleza subyacente del costo y su asociación con el activo son las mismas.
- FC23 Sin embargo, al considerar las mejoras a la NIC 16, el Consejo no abordó cómo debería contabilizar una entidad (a) los cambios en el importe de la estimación inicial de la obligación reconocida, (b) los efectos de incrementos de, o cambios en las tasas de interés en, una obligación reconocida o (c) el costo de obligaciones que no existían cuando la entidad adquirió el elemento, tales como las obligaciones ocasionadas por un cambio en una ley aprobada después de adquirir el activo. La Interpretación aborda los problemas (a) y (b).

La interacción de la Interpretación y la elección del modelo de medición según la NIC 16

- FC24 La NIC 16 permite a una entidad elegir entre el modelo del costo o el modelo de revaluación para medir sus propiedades, planta y equipo, con un criterio de clase por clase. El punto de vista del CINIIF es que el modelo de medición que elija la entidad según la NIC 16 no se verá afectado por la Interpretación.
- FC25 Ciertas respuestas al borrador de Interpretación pretendían una aclaración de cómo debe aplicarse a activos revaluados. En el CINIIF se destacó que:

- (a) Si la entidad elige el modelo de revaluación, la NIC 16 requiere que la medición se mantenga suficientemente actualizada de forma que el importe en libros no difiera significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable a la fecha del balance.³ La Interpretación requiere generalmente que un cambio en un pasivo reconocido por retiro del servicio, restauración o similar se añada o deduzca del costo del activo. Sin embargo, un cambio en el pasivo, por sí mismo, no afecta a la *valoración*, de un activo a efectos de información financiera, porque (para asegurar que no se contabiliza dos veces) el pasivo reconocido por separado se excluye de su valoración.
- (b) En lugar de cambiar la valoración del activo, un cambio en una obligación afecta a la diferencia entre lo que debería haberse informado sobre el activo según el modelo del costo, según esta Interpretación, y su valoración. En otras palabras, cambia el superávit o déficit de revaluación que ha sido previamente reconocido para el activo. Por ejemplo, si el pasivo aumenta en 20 u.m., según el modelo del costo se habría añadido al costo del activo, el superávit de revaluación se reduce (o el déficit de revaluación se incrementa) en 20 u.m. Según el modelo de revaluación establecido en la NIC 16, los superávits acumulados de revaluación de un activo se contabilizan en patrimonio⁴, y los déficits acumulados de revaluación se contabilizan en resultados. El CINIIF decidió que los cambios en la obligación relacionados con un activo revaluado deben contabilizarse de la misma forma que otros cambios en los superávits y los déficits de revaluación según la NIC 16.
- (c) Aunque un cambio en la obligación no afecta directamente al valor de un activo a efectos de información financiera, pueden afectar también al valor del activo muchos sucesos que cambian el valor del pasivo, tanto por un importe mayor como menor. Por tanto el CINIIF decidió que, para activos revaluados, un cambio en un pasivo por retiro del servicio indica que puede requerirse una revaluación. Cualquiera de esas revaluaciones será tenida en cuenta al determinar los importes a incluir en el resultado de acuerdo con (b) anterior. Si se realiza una revaluación, la NIC 16 requiere que todos los activos de la misma clase se revalúen.
- (d) El costo del activo depreciado (menos cualquier deterioro del valor) no será negativo, independientemente del modelo de valoración, y el superávit de revaluación de un activo no excederá su valor. Por tanto el CINIIF decidió que, si la disminución del pasivo es superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. Por ejemplo, si el costo depreciado de un activo deteriorado en su valor es de 25 u.m., y su importe revaluado es de 100 u.m, hay un superávit de revaluación de 75 u.m. Si la obligación de retiro del servicio asociada con el activo se reduce en 30 u.m., el costo depreciado del activo se reducirá a cero, el superávit de revaluación debe aumentarse a 100 u.m. (lo que iguala el valor del activo), y las restantes 5 u.m. de la reducción en la obligación deben llevarse a resultados.

³ La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) sustituyó el término “balance” con “final del periodo sobre el que se informa”.

⁴ Como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007 el incremento se reconoce en otro resultado integral y se acumula en el patrimonio bajo la denominación de superávit de revaluación.

La reversión del descuento

- FC26 El CINIIF consideró si la reversión del descuento es un costo por préstamos a efectos de la NIC 23 *Costos por Préstamos*. La cuestión surge porque si la reversión de la tasa de descuento fuera considerada un costo por préstamos a efectos de la NIC 23, en determinadas circunstancias este importe podría capitalizarse según el tratamiento de capitalización alternativo permitido.⁵ En el CINIIF se destacó que la NIC 23 aborda los fondos prestados específicamente con el propósito de obtener un activo determinado. Acordó que una obligación de retiro del servicio no está dentro de esta descripción dado que no refleja fondos (por ejemplo, efectivo) prestados. Por ello, el CINIIF concluyó que la reversión del descuento no es un costo por préstamos como se define en la NIC 23.
- FC27 El CINIIF acordó que la reversión del descuento a la que se hace referencia en el párrafo 60 de la NIC 37 se llevará al resultado del periodo en el que tenga lugar.

Información a revelar

- FC28 El CINIIF consideró si la Interpretación debe incluir una guía de información a revelar y acordó que no era necesario dado que la NIC 16 y la NIC 37 contenían guías suficientes, por ejemplo:
- (a) La NIC 16 explica que la NIC 8 requiere la revelación de la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto en el periodo actual o que se espera tengan un efecto material en periodos posteriores, y que dicha revelación puede surgir de cambios en las estimaciones de los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo.
 - (b) La NIC 37 requiere la revelación de:
 - (i) Una conciliación de los movimientos de los importes en libros de las provisiones para el periodo.
 - (ii) El incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.
 - (iii) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;
 - (iv) Una indicación de las incertidumbres sobre el importe y calendario de dichas salidas, y cuando sea necesario la revelación de las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros (por ejemplo, tasas de interés futuras, cambios futuros en salarios, o cambios futuros en precios).
- FC29 Sin embargo, con respecto a los activos medidos utilizando el modelo de revaloración, el CINIIF destacó que los cambios en el pasivo podrían habitualmente llevarse al superávit por revaluación. Estos cambios reflejan un evento de

⁵ En marzo de 2007, se revisó la NIC 23 para requerir el anteriormente tratamiento alternativo permitido de capitalización. La capitalización de los costos por préstamos para un activo apto pasa a ser el único tratamiento contable. Esa revisión no afecta al razonamiento establecido en estos Fundamentos de las Conclusiones.

importancia relativa para los usuarios, y el CINIIF acordó que se les debe dar importancia revelándolos independientemente y describiéndolos como tales en el estado de cambios en el patrimonio.⁶

Transición

- FC30 El CINIIF acordó que los que elaboren la información aplicando la NIIF deben aplicar la Interpretación de la forma requerida en la NIC 8 que habitualmente es retroactiva. El CINIIF no podría justificar otro método de aplicación, especialmente cuando la NIC 37 requiere la aplicación retroactiva.
- FC31 En el CINIIF se destacó, que para aplicar la Interpretación retroactiva, es necesario determinar tanto el calendario como el importe de cualquier cambio que pudiera requerirse por la Interpretación. Sin embargo, la NIC 8 especifica que:
- (a) si la aplicación retroactiva no es viable con relación a todos los periodos presentados, la nueva política contable se aplicará retroactivamente desde la fecha más remota posible; y
 - (b) si fuera inviable determinar el efecto acumulado de aplicar la nueva política contable al comienzo del periodo actual, se aplicará esa política de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible.
- FC32 En el CINIIF se destacó que la NIC 8 define un requerimiento como inviable cuando una entidad no puede aplicarlo después de hacer todo esfuerzo razonable para hacerlo, y da guías sobre cuando se produce esto.
- FC33 Sin embargo, las provisiones de la NIC 8 sobre viabilidad no se aplican a la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. La aplicación retroactiva de esta Interpretación en la fecha de transición a las NIIF, que es el tratamiento requerido por la NIIF 1 en ausencia de cualquier exención, requeriría que los adoptantes por primera vez elaboraran un informe histórico de todos los ajustes que habrían sido hechos en el pasado. En muchos casos esto no será practicable. El CINIIF estuvo de acuerdo en que como una alternativa a la aplicación retroactiva, se debe permitir a una entidad incluir en el costo depreciado del activo en la fecha de transición un importe calculado descontando el pasivo en esa fecha hasta el momento en que surgió por primera vez y amortizándolo también a partir de dicha fecha. Esta Interpretación modifica en consecuencia la NIIF 1.

⁶ Como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007 estas diferencias se presentan en el estado del resultado integral.