

Documentos publicados para acompañar a la Interpretación CINIIF 18

Transferencias de Activos procedentes de Clientes

El texto normativo de la CINIIF 18 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia es el 1 de julio de 2009. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 18, pero no son parte de la misma.

Ejemplo 1

- EI1 Una empresa inmobiliaria está construyendo una promoción residencial en un área que no está conectada a la red eléctrica. Para tener acceso a la red eléctrica, se requiere que la empresa inmobiliaria construya una subestación eléctrica que se transferirá a la empresa que gestiona la red eléctrica responsable de la transmisión de la electricidad. Se supone en este ejemplo que la empresa que gestiona la red eléctrica concluye que la subestación transferida cumple la definición de un activo. La empresa que gestiona la red eléctrica utiliza la subestación para conectar cada casa de la promoción residencial a su red eléctrica. En este caso, son los propietarios de las casas quienes finalmente utilizan la red para acceder al suministro de electricidad, aunque ellos no transfirieron inicialmente la subestación. Por regulación la empresa que gestiona la red eléctrica tiene una obligación de proporcionar acceso continuo a todos los usuarios de la red al mismo precio, independientemente de si transfirieron un activo. Por ello, los usuarios de la red que transfieren un activo a la empresa que gestiona la red pagan el mismo precio por el uso de la red que los que no lo transfieren. Los usuarios de la red pueden elegir comprar su electricidad a distribuidores distintos de la empresa que gestiona la red eléctrica pero debe utilizar la red de la empresa para acceder al suministro de electricidad.
- EI2 De forma alternativa, la empresa que gestiona la red eléctrica podría haber construido la subestación y recibido una transferencia de un importe de efectivo de la empresa inmobiliaria que tendría que haber utilizado solo para la construcción de la subestación. El importe de efectivo transferido no sería necesariamente igual al costo total de la subestación. Se supone que la subestación sigue siendo un activo de la empresa que gestiona la red eléctrica.
- EI3 En este ejemplo, la Interpretación se aplica a la empresa que gestiona la red eléctrica que recibe la subestación eléctrica de la empresa inmobiliaria. La empresa que gestiona la red eléctrica reconoce la subestación como un elemento de propiedades, planta y equipo y mide su costo en el reconocimiento inicial a su valor razonable (o a su costo de construcción en las circunstancias descritas en el párrafo EI2) de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. El hecho de que los usuarios de la red que transfieren un activo a la empresa que gestiona la red eléctrica paguen el mismo precio por el uso de la red eléctrica que los que no lo transfieren indica que la obligación de proporcionar un acceso continuo a la red no es un servicio identificable por separado de la transacción. En su lugar, conectar la casa a la red es el único servicio a entregar a cambio de la subestación. Por ello, la empresa que gestiona la red eléctrica debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por la transacción de intercambio al valor razonable de la subestación (o al importe del efectivo recibido de la empresa inmobiliaria en las circunstancias descritas en el párrafo EI2) cuando las casas se conectan a la red de acuerdo con el párrafo 20 de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Ejemplo 2

- EI4 Una inmobiliaria construye una casa en una zona en remodelación de una gran ciudad. Como parte de la construcción de la casa, el constructor instala una tubería de la casa a la red de abastecimiento de agua que se encuentra en frente de ésta. Dado que la tubería está en terrenos de la casa el propietario de la misma puede restringir el acceso a dicha tubería. El propietario es también responsable del mantenimiento de la tubería. En este ejemplo, los hechos indican que no se cumple la definición de un activo para la compañía de aguas.
- EI5 De forma alternativa, una inmobiliaria construye numerosas casas e instala una tubería en terrenos públicos o de la comunidad de propietarios para conectar las casas con la red de abastecimiento de agua. La inmobiliaria transfiere la propiedad de la tubería a la compañía de aguas que será la responsable de su mantenimiento. En este ejemplo, los hechos indican que la compañía de aguas controla la tubería y debería reconocerla.

Ejemplo 3

- EI6 Una entidad acuerda con un cliente la subcontratación de las funciones de tecnologías de la información de éste. Como parte del acuerdo, el cliente transfiere la propiedad de sus equipos actuales de tecnologías de la información a la entidad. Inicialmente, la entidad debe utilizar el equipo para proporcionar el servicio requerido por el acuerdo de subcontratación. La entidad es responsable del mantenimiento del equipo y de reemplazarlo cuando dicha entidad decida hacerlo. La vida útil del equipo se estima en tres años. El acuerdo de subcontratación requiere la provisión del servicio por diez años a un precio fijo que es menor que el precio que la entidad hubiera cargado si el equipo de tecnologías de la información no hubiera sido transferido.
- EI7 En este ejemplo, los hechos indican que el equipo de tecnologías de la información es un activo de la entidad. Por ello, la entidad debería reconocer el equipo y medir su costo en el reconocimiento inicial a su valor razonable de acuerdo con el párrafo 24 de la NIC 16. El hecho de que el precio cargado por el servicio a proporcionar conforme al acuerdo de subcontratación sea menor que el precio que la entidad cargaría sin la transferencia del equipo de tecnologías de la información indica que este servicio es un servicio identificable de forma separada incluido en el acuerdo. Los hechos también indican que es el único servicio a proporcionar a cambio de la transferencia del equipo de tecnologías de la información. Por ello, la entidad debería reconocer el ingreso de actividades ordinarias que surgen de la transacción de intercambio cuando el servicio se realice, es decir a lo largo del plazo de diez años del acuerdo de subcontratación.
- EI8 De forma alternativa, se supone que después de los tres primeros años, el precio que carga la entidad conforme al acuerdo de subcontratación se incrementa para reflejar el hecho de que en ese momento se reemplazará el equipo que el cliente transfirió.
- EI9 En este caso, el precio reducido por los servicios prestados conforme al acuerdo de subcontratación refleja la vida útil del equipo transferido. Por esta razón, la entidad debería reconocer el ingreso de actividades ordinarias por la transacción de intercambio a lo largo de los tres primeros años del acuerdo.

Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 18, pero no forman parte de la misma.

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.
- FC2 El CINIIF publicó un proyecto de Interpretación D24 *Aportaciones de los Clientes* para comentario público en enero de 2008 y recibió 59 cartas de comentarios en respuesta.

Antecedentes

- FC3 El CINIIF recibió una petición para emitir guías sobre la contabilización de transferencias de elementos de propiedades, planta y equipo por parte de las entidades que reciben dichas transferencias de sus clientes. En la práctica habían surgido divergencia con algunas entidades que reconocen el elemento transferido al valor razonable y otros que lo reconocen a un costo de cero. Entre los que reconocían el elemento al valor razonable, algunos reconocían inmediatamente la contrapartida correspondiente como ingresos de actividades ordinarias, mientras que otros lo reconocían a lo largo de algún periodo de servicio más largo. El CINIIF decidió desarrollar una Interpretación en respuesta a esa divergencia en prácticas.

Alcance

- FC4 Esta Interpretación se aplicará a la contabilización de transferencias de elementos de propiedades, planta y equipo por parte de las entidades que reciben dichas transferencias de sus clientes. Al desarrollar la Interpretación, el CINIIF decidió que no se trataría la forma en que los clientes deberían contabilizar las transferencias porque la cuestión principal es cómo debería reconocer el ingreso de actividades ordinarias la entidad que recibe el activo.
- FC5 Algunos de quienes respondieron cuestionaron si las transferencias de activos distintas de las que quedan dentro del alcance de esta Interpretación, es decir transferencias de activos intangibles procedentes de clientes, llevarían a la misma respuesta. En sus nuevas deliberaciones, el CINIIF decidió no ampliar el alcance a activos distintos de los ya considerados en el D24 pero no prohibieron la aplicación por analogía de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

- FC6 En sus nuevas deliberaciones, el CINIIF aclaró en el párrafo 3 que, por conveniencia, esta Interpretación se refiere a la entidad que transfiere el elemento de propiedades, planta y equipo como el cliente aún cuando esa entidad puede no ser la entidad que finalmente tendrá el acceso continuo al suministro de los bienes o servicios y será la receptora de esos bienes o servicios. El CINIIF también añadió un ejemplo para ilustrar esta situación.
- FC7 Algunos de los que respondieron comentaron que, en la práctica, los clientes a menudo transfieren efectivo en lugar de transferir un elemento de propiedades, planta y equipo. La CINIIF reafirmó su punto de vista de que las transferencias de efectivo deben estar dentro del alcance de la Interpretación (véase también el párrafo FC24).
- FC8 Muchos de los que respondieron estaban preocupados porque el D24 podría crear un solapamiento no intencionado con las NIIF existentes tales como la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* y la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. En sus nuevas deliberaciones, el CINIIF destacó que en un acuerdo de concesión de servicios de entidades públicas con operadores privados dentro del alcance de la CINIIF 12, el concedente controla la infraestructura, no el operador. Por ello, el CINIIF concluyó que esta Interpretación no se aplicará a acuerdos en los que la transferencia es un elemento de infraestructura utilizado en un acuerdo de concesión de servicios que queda dentro del alcance de la CINIIF 12. La CINIIF también aclaró que la NIC 20 no se aplicará porque las transferencias de activos procedentes de clientes no cumplen la definición de una subvención del gobierno de acuerdo con el párrafo 3 de la NIC 20.
- FC9 Algunos de quienes respondieron al D24 cuestionaron la aplicación por analogía a situaciones distintas de las de entidades de servicios públicos que proporcionan conexión y acceso a sus redes (por ejemplo, redes de electricidad, gas, agua o telecomunicaciones). En sus nuevas deliberaciones, el CINIIF destacó que esta Interpretación puede ser también relevante para sectores industriales distintos de los de servicios públicos. El CINIIF también aclaró la sección de antecedentes de la Interpretación añadiendo un ejemplo de un acuerdo de subcontratación de tecnología de la información.

Problemas

- FC10 Cuando una entidad recibe un elemento de propiedades, planta y equipo procedente de un cliente, se debería evaluar si el elemento transferido cumple la definición de activo.
- FC11 Si la entidad concluye que el elemento transferido de propiedades, planta y equipo cumple la definición de un activo, el elemento transferido se debería reconocer de acuerdo con el párrafo 7 de la NIC 16. En ese caso, las siguientes cuestiones son por qué importe debe registrarse en el reconocimiento inicial y cómo contabilizar la contrapartida correspondiente.
- FC12 La última cuestión que consideró el CINIIF es la forma en que la entidad debería contabilizar el cobro de efectivo en lugar de una transferencia de un elemento de propiedades, planta y equipo.

Acuerdo

¿Se cumple la definición de activo?

- FC13 En sus nuevas deliberaciones, el CINIIF discutió los diferentes pasos que el D24 requería que una entidad siguiera para determinar si un activo debe reconocerse, incluyendo la consideración de la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento* y la NIC 17 *Arrendamientos*. El CINIIF decidió simplificar las propuestas centrándose en quién controla el activo. La Interpretación proporciona guías basadas en la definición de un activo establecidas en el párrafo 49(a) del *Marco Conceptual*^{1,2} y las guías adicionales de los párrafos 55 y 57 del *Marco Conceptual*.³

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

- FC14 El CINIIF concluyó que, en una transacción comercial normal, el elemento de propiedades, planta y equipo se recibe a cambio de algo, es decir la prestación de servicios tales como conexión a una red, prestación de acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o ambos.
- FC15 El CINIIF destacó que el párrafo 24 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y el párrafo 12 de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* llevan al mismo atributo de medición para esta transacción de intercambio, es decir el elemento recibido debe medirse al valor razonable en el reconocimiento inicial. Por ello, si la entidad concluye que se cumple la definición de activo, debería reconocer el activo transferido como un elemento de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con el párrafo 7 de la NIC 16 y medirlo en el momento de su reconocimiento inicial a su valor razonable, de acuerdo con el párrafo 24 de esa Norma. El CINIIF también destacó que los que respondieron al D24 estuvieron generalmente de acuerdo con esa conclusión.

¿Cómo debe contabilizarse la contrapartida correspondiente?

- FC16 El siguiente debate supone que la entidad que recibe un elemento de propiedades, planta y equipo de un cliente ha concluido que el elemento transferido debe reconocerse y medirse al valor razonable en el reconocimiento inicial. También supone que los servicios a proporcionar a cambio para el elemento transferido son parte de las actividades ordinarias de la entidad.

¹ ahora párrafo 4.4(a) del *Marco Conceptual*

² Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual del IASC para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

³ ahora párrafos 4.10 a 4.12 del *Marco Conceptual*

Determinación de los servicios identificables de forma separada

- FC17 El D24 identifica solo un servicio a entregar a cambio del elemento transferido de propiedades, planta y equipo: la prestación del acceso continuo al suministro de bienes o servicios. Muchos de quienes respondieron, incluyendo las entidades de servicio público, cuestionaron si una entidad que recibe un activo de un cliente siempre tiene una obligación de proporcionar acceso continuo para un suministro de bienes o servicios como resultado de la transferencia. Por ejemplo, algunos de quienes respondieron argumentaron que cuando se requiere a una entidad de servicio público por ley o regulación que preste acceso al suministro de una materia prima cotizada a todos los clientes al mismo precio puede no tener una obligación adicional una vez se ha realizado el servicio de conexión. También argumentaron que solo puede existir una obligación de proporcionar servicios continuos al cliente que transfirió el activo si el cliente obtiene a cambio algún derecho exclusivo de acceso al suministro de bienes o servicios, por ejemplo un precio reducido. Globalmente, quienes respondieron pidieron al CINIIF reconsiderar la cuestión del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias sobre la base del enfoque de la NIC 18.
- FC18 En sus nuevas deliberaciones, la CINIIF destacó que una entidad puede acordar la entrega de uno o más servicios a cambio del elemento de propiedades, planta y equipo transferido, tales como conectar al cliente a una red, proporcionarle acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o ambas cosas. El CINIIF concluyó que identificar los servicios identificables de forma separada de un acuerdo único depende de hechos y circunstancias y se requiere ese juicio. La CINIIF también reconoció que una debilidad práctica de la NIC 18 es que proporciona guías insuficientes sobre los acuerdos que prestan más de un bien o servicio al cliente. Por ello, el CINIIF decidió desarrollar guías basadas en el párrafo 13 de la NIC 18 para ayudar a identificar los servicios a entregar a cambio del activo transferido. Esta decisión dio lugar a incluir los indicadores de los párrafos 15 a 17 de la Interpretación y los ejemplos que ilustran su aplicación.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

- FC19 De acuerdo con el párrafo 13 de la NIC 18, el CINIIF decidió que la Interpretación debería requerir que cuando se identifique más de un servicio el valor razonable de la contraprestación total recibida o por recibir por el acuerdo debe distribuirse a cada servicio y que los criterios de reconocimiento de la NIC 18 deben aplicarse a cada servicio. El CINIIF destacó que la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* y la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes* proporcionan guías sobre cómo distribuir el valor razonable de la contraprestación total recibida o por recibir por el acuerdo a cada componente (véase el párrafo 13 de la CINIIF 12 y los párrafos 5 a 7 de la CINIIF 13). Por ello, el CINIIF concluyó que esta Interpretación debería incluir solo un recordatorio en el párrafo 19 de que se requiere esta distribución si se identifica más de un servicio.
- FC20 Si un servicio continuo identificable de forma separada es parte del acuerdo, la entidad debe identificar el periodo a lo largo del cual debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias. El párrafo 20 del D24 señalaba que “aunque el periodo a lo largo del cual una entidad tiene una obligación de proporcionar acceso al suministro

de bienes o servicios utilizando un activo aportado puede ser más corto que la vida económica del activo, no puede ser más largo”. Algunos de quienes respondieron pidieron al CINIIF que aclarara si ese periodo puede determinarse mediante las condiciones del acuerdo y por qué ese periodo no puede ser mayor que la vida económica del activo aportado.

- FC21 El CINIIF aclaró que el periodo a lo largo del cual debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias por el servicio continuo se determina generalmente mediante las condiciones del acuerdo con el cliente. Si el acuerdo no especifica un periodo, el CINIIF reafirmó su opinión de que el ingreso de actividades ordinarias se debe reconocer durante un periodo no mayor que la vida útil del activo transferido utilizado para prestar el servicio continuo. Esto es así porque la entidad puede únicamente utilizar el activo transferido para proporcionar acceso continuo al suministro de bienes o servicios durante su vida útil. Cualquier obligación que exista después de reemplazar el activo no surge de la transferencia original sino de las condiciones de la licencia de operación de la entidad u otra regulación.
- FC22 Casi todos los que respondieron no estuvieron de acuerdo con el párrafo FC22 del D24 de que al medir el ingreso de actividades ordinarias, debe tenerse en cuenta el valor temporal del dinero. El CINIIF estuvo de acuerdo con quienes respondieron y destacó que el párrafo 11 de la NIC 18 requiere tener en cuenta el valor temporal del dinero solo cuando se difieren los pagos.

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

- FC23 Los que respondieron apoyaron generalmente las propuestas del CINIIF relacionadas con las transferencias de efectivo. Sin embargo, algunos de quienes respondieron pidieron al CINIIF aclarar las circunstancias en las que una transferencia de efectivo estaría dentro del alcance de la Interpretación.
- FC24 En sus nuevas deliberaciones, el CINIIF discutió la contabilidad de los acuerdos en que una entidad recibe una transferencia de efectivo de un cliente en lugar de un elemento de propiedades, planta y equipo. El CINIIF reafirmó su opinión incluida en la D24: cuando ese importe de efectivo debe utilizarse solo para construir o adquirir un elemento de propiedades, planta y equipo y la entidad debe utilizar entonces el elemento de propiedades, planta y equipo para entregar bienes o servicios al cliente, el efecto económico de la transferencia de efectivo es similar al de una transferencia de un elemento de propiedades, planta y equipo.

Transición

- FC25 El CINIIF destacó que la aplicación del cambio en una política contable retroactivamente requeriría que las entidades establezcan un importe en libros para activos que se han transferido en el pasado. Ese importe en libros se basaría en valores razonables históricos. Esos valores razonables pueden no estar basados en un precio observable o información observable. Por ello, el CINIIF concluyó que la aplicación retroactiva puede ser impracticable y que la Interpretación debería requerir la aplicación prospectiva a las transferencias recibidas después de su fecha de entrada

en vigor. Sin embargo, el CINIIF también concluyó que debe permitirse la aplicación anticipada siempre que las valoraciones y demás información, que se necesiten para aplicar la Interpretación a transferencias pasadas, se puedan obtener con referencia al momento en que dichas transferencias tuvieron lugar.

Cambios con respecto al borrador de Interpretación D24

- FC26 Los cambios más relevantes hechos desde el D24 a la luz de los comentarios recibidos se refieren a:
- (a) Reconocimiento de activos transferidos. Como se señaló en el párrafo FC13, el CINIIF decidió simplificar los requerimientos. Se trató la cuestión de qué entidad controla el activo proporcionando guías basadas en la definición de un activo establecida en el *Marco Conceptual*.
 - (b) Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. El CINIIF decidió que una entidad que recibe un elemento de propiedades, planta y equipo de un cliente puede no siempre tener una obligación de proporcionar acceso continuo al suministro de bienes o servicios como resultado de la transferencia. Por ello, el CINIIF también decidió desarrollar guías basadas en el párrafo 13 de la NIC 18 para ayudar a identificar los servicios identificables de forma separada a entregar a cambio del activo transferido.
 - (c) *Título de la Interpretación*. El CINIIF destacó que en algunas jurisdicciones, el término “contribución” tiene la implicación de una donación en lugar de una transacción de intercambio. Además, el CINIIF destacó que este término puede ser difícil de traducir a algunos idiomas. Por esa razón, el CINIIF decidió utilizar el término “transferir” y volver a redactar la Interpretación en consecuencia.
 - (d) *Ejemplos ilustrativos*. El CINIIF decidió que deberían acompañar ejemplos ilustrativos, pero no formar parte de la Interpretación para ayudar a las entidades a aplicarla.

