

Interpretación CINIIF 18

Transferencias de Activos procedentes de Clientes

Referencias

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

Antecedentes

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

Alcance

- 4 Esta Interpretación se aplicará a la contabilización de transferencias de elementos de propiedades, planta y equipo por parte de las entidades que reciben dichas transferencias de sus clientes.

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

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

Problemas

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

Acuerdo

¿Se cumple la definición de activo?

- 9 Cuando una entidad recibe un elemento de propiedades, planta y equipo que le ha transferido un cliente evaluará si el elemento transferido cumple la definición de activo establecida en el *Marco conceptual*. El párrafo 49(a) del *Marco conceptual*² señala que “un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.” En la mayoría de las circunstancias, la entidad obtiene el derecho de propiedad del elemento de propiedades, planta y equipo transferido. Sin embargo, para determinar si existe un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Por ello, si el cliente mantiene el control del elemento transferido, no se cumpliría la definición de activo a pesar de la transferencia de propiedad.

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

- 10 Una entidad que controla un activo puede generalmente hacer uso de ese activo como considere oportuno. Por ejemplo, la entidad puede intercambiar ese activo por otros, emplearlo para producir bienes o servicios, cargar a terceros un precio por su uso, utilizarlo para liquidar pasivos, conservarlo o distribuirlo a sus propietarios. Al evaluar el control del elemento transferido, la entidad que reciba de un cliente la transferencia de un elemento de propiedades, planta y equipo considerará todos los hechos y circunstancias relevantes. Por ejemplo, aunque la entidad deba utilizar el elemento de propiedades, planta y equipo transferido para proporcionar uno o más servicios al cliente, podría tener la capacidad de decidir cómo opera y mantiene el elemento de propiedades, planta y equipo transferido, así como el momento de su reemplazo. En este caso, la entidad normalmente concluiría que controla el elemento de propiedades, planta y equipo transferido.

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

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

¿Cómo debe contabilizarse la contrapartida correspondiente?

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

Determinación de los servicios identificables de forma separada

- 14 Una entidad puede acordar la entrega de uno o más servicios a cambio del elemento de propiedades, planta y equipo transferido, tales como conectar al cliente a una red, proporcionarle acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o ambas cosas. De acuerdo con el párrafo 13 de la NIC 18, la entidad determinará los servicios que se puedan identificar de forma separada en el acuerdo.
- 15 Entre las características que indican que la conexión de un cliente a una red es un servicio identificable de forma separada, se incluyen:

- (a) que la entrega del servicio de conexión al cliente representa un valor por sí mismo para ese cliente;
 - (b) que el valor razonable del servicio de conexión puede ser medido de forma fiable.
- 16 Una característica que indica que proporcionar al cliente acceso continuo al suministro de bienes o servicios es un servicio identificable de forma separada es que, en el futuro, el cliente que realiza la transferencia recibirá el acceso continuo, los bienes o servicios, o ambas cosas, a un precio inferior al que hubiera pagado sin la transferencia del elemento de propiedades, planta y equipo.
- 17 Por el contrario, una característica que indica que la obligación de proporcionar al cliente acceso continuo al suministro de bienes o servicios surge de los términos de la licencia de explotación de la entidad u otra regulación, en lugar de estar relacionada con el acuerdo que da lugar a la transferencia del elemento de propiedades, planta y equipo, es que los clientes que realizan la transferencia pagan el mismo precio que los que no realizan dicha transferencia para tener el acceso continuo, o por los bienes o servicios, o por ambas cosas.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

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

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

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

Fecha de vigencia y transición

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

