

Diciembre de 2016

Interpretación CINIIF

CINIIF 22 Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

IASB[®]

 IFRS[®]

CINIIF Interpretación 22

Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

IFRIC[®] Interpretations are issued by the International Accounting Standards Board.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (the Board) and the IFRS[®] Foundation (the Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB[®] publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of IFRIC[®] Interpretation 22 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS[®]', 'IASB[®]', 'IFRIC[®]', 'IFRS[®]', the IFRS[®] logo, 'IFRS for SMEs[®]', IFRS for SMEs[®] logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards[®]', 'International Financial Reporting Standards[®]', 'IFRS Taxonomy[®]', 'NIIF[®]' and 'SIC[®]'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Licensor on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

CINIIF Interpretación 22

Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

Las Interpretaciones CINIIF[®] se emiten por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) y la Fundación IFRS (la Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © IFRS Foundation

Reservados todos los derechos. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con la Fundación licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español del documento CINIIF Interpretación 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS[®]', 'IASB[®]', 'IFRIC[®]', 'IFRS[®]', 'el logo IFRS[®]', 'IFRS for SMEs[®]', 'el logo IFRS for SMEs[®]', el 'logo en forma de hexágono', 'International Accounting Standards[®]', 'International Financial Reporting Standards[®]', 'IFRS Taxonomy[®]', 'NIIF[®]' y 'SIC'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	7
INTERPRETACIÓN CINIIF 22 TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS	8
APÉNDICE A Fecha de vigencia y transición	10
APÉNDICE B Modificaciones a la NIIF 1 <i>Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>	11
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	12
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	15

La Interpretación CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* (CINIIF 22) está contenida en los párrafos 1 a 9 y en los Apéndices A y B. La CINIIF 22 va acompañada de Ejemplos Ilustrativos y los Fundamentos de las Conclusiones. El alcance y la autoridad de las Interpretaciones se establecen en los párrafos 2 y 7 a 16 del *Prólogo a las Normas Internacionales para la Información Financiera*.

Introducción

La Interpretación CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* (la Interpretación) se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo). Fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (El Comité de Interpretaciones).

El Comité de Interpretaciones recibió una consulta preguntando sobre la forma de determinar "la fecha de la transacción" a efectos de establecer la tasa de cambio a utilizar para reconocer ingresos de actividades ordinarias en circunstancias en las que una entidad ha recibido una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* especifica las tasas de cambio a utilizar en el reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera en la moneda funcional de una entidad. Sin embargo, la NIC 21 no aborda la forma de determinar la tasa de cambio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias cuando una entidad ha recibido una contraprestación anticipada en moneda extranjera. Al analizar esta cuestión, el Comité de Interpretaciones observó que el cobro o pago de una contraprestación anticipada en moneda extranjera no está restringido a transacciones de ingresos de actividades ordinarias.

Por consiguiente, para abordar la pregunta recibida y abordar el abanico más amplio de las transacciones que incluyen el cobro o pago de una contraprestación anticipada en moneda extranjera, el Comité de Interpretaciones desarrolló esta Interpretación.

Interpretación CINIIF 22

Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

Referencias

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera*
- *NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- *NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Antecedentes

- 1 El párrafo 21 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que una entidad registre una transacción en moneda extranjera, en el momento del reconocimiento inicial, en su moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera (la tasa de cambio) en la fecha de la transacción. El párrafo 22 de la NIC 21 señala que la fecha de transacción es la correspondiente al primer momento en que la transacción cumple los criterios para su reconocimiento de acuerdo con las Normas NIIF (Normas).
- 2 Cuando una entidad paga o recibe una contraprestación anticipada en moneda extranjera, generalmente reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario¹ antes del reconocimiento del activo, gasto o ingreso relacionado. El activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda) es el importe reconocido aplicando las Normas relevantes, lo que da lugar a la baja en cuentas del activo no monetario o pasivo no monetario que surge de la contraprestación anticipada.
- 3 El Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité de Interpretaciones) recibió inicialmente una consulta preguntando sobre la forma de determinar "la fecha de la transacción" aplicando los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 al reconocer los ingresos de actividades ordinarias. La pregunta abordaba específicamente las circunstancias en las que una entidad reconoce un pasivo no monetario que surge del cobro de una contraprestación anticipada, antes de que reconozca los ingresos de actividades ordinarias relacionadas. Al analizar esta cuestión, el Comité de Interpretaciones destacó que el cobro o pago de una contraprestación anticipada en moneda extranjera no está restringido a transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió aclarar la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado, cuando una entidad ha recibido o pagado una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

1 Por ejemplo, el párrafo 106 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* requiere que, si un cliente paga una contraprestación o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero).

Alcance

- 4 Esta Interpretación se aplica a una transacción en moneda extranjera (o parte de ella) cuando una entidad reconoce un activo no financiero o pasivo no financiero que surge del pago o cobro de una contraprestación anticipada antes de que la entidad reconozca el activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda).
- 5 Esta interpretación no se aplica cuando una entidad mide el activo, gasto o ingreso relacionado, en el momento del reconocimiento inicial:
- (a) al valor razonable; o
 - (b) al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida en una fecha distinta de la del reconocimiento inicial del activo no monetario, o pasivo no monetario, que surge de la contraprestación anticipada (por ejemplo, la medición de la plusvalía aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).
- 6 No se requiere que una entidad aplique esta Interpretación a:
- (a) los impuestos a las ganancias; o
 - (b) los contratos de seguro (incluyendo también los contratos de reaseguro) que emita o a los contratos de reaseguro de los que sea tenedora.

Problema

- 7 Esta Interpretación aborda la forma de determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), en la baja en cuentas de un activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada en moneda extranjera.

Acuerdo

- 8 Al aplicar los párrafos 21 y 22 de la NIC 21, la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), es la fecha en que una entidad reconoce inicialmente el activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada.
- 9 Si existen múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.

Apéndice A

Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 22 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 22.

Fecha de vigencia

- A1 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho.

Transición

- A2 En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicará esta Interpretación:
- (a) de forma retroactiva aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o
 - (b) de forma prospectiva para todos los activos, gastos e ingresos en el alcance de la Interpretación propuesta inicialmente reconocidos a partir del:
 - (i) comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez la Interpretación; o
 - (ii) comienzo de un periodo anterior sobre el que se informa presentado como información comparativa en los estados financieros del periodo de presentación en el que una entidad aplica por primera vez la Interpretación.
- A3 Una entidad que use el párrafo A2(b) aplicará la Interpretación, en el momento de la utilización inicial, a los activos, gastos e ingresos inicialmente reconocidos a partir del comienzo del periodo sobre el que se informa del párrafo A2(b)(i) o (ii) para los que la entidad ha reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios que surgen de contraprestaciones anticipadas antes de esa fecha.

Apéndice B

La modificación en este Apéndice deberá aplicarse a los periodos sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un periodo anterior, también se aplicará esta modificación para dicho periodo.

Modificación a la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se añade el párrafo 39AC.

39AC La CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* añadió el párrafo D36 y modificó el párrafo D1. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 22.

En el Apéndice D, se modifica el párrafo D1. Se añade un encabezamiento y el párrafo D36 (el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado).

- D1 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:
- (a) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos D2 y D3);
 - (b) ...
 - (t) designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera (párrafo D33); ~~y~~
 - (u) ingresos de actividades ordinarias (párrafo D34 y D35); y
 - (v) transacciones en moneda extranjera y contraprestación anticipada (párrafo D36).

Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

D36 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF, no necesita aplicar la CINIIF 22 a activos, gastos e ingresos de actividades ordinarias que queden dentro del alcance de esa interpretación inicialmente reconocidos antes de la fecha de transición a las Normas NIIF.

CINIIF 22 Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 22, pero no son parte de ella.

En estos Ejemplos Ilustrativos, los importes en moneda extranjera se denominan en "unidades de moneda extranjera" (m.e.) y los importes de moneda funcional se denominan "unidades monetarias" (u.m.).

EI1 El objetivo de estos ejemplos es ilustrar la forma en que una entidad determina la fecha de la transacción, cuando reconoce un activo no monetario o pasivo no monetario que surge de una contraprestación anticipada en moneda extranjera antes de reconocer el activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), aplicando las Normas NIIF correspondientes.

Ejemplo 1—Un único pago anticipado por la compra de un elemento único de propiedades, planta y equipo

EI2 El 1 de marzo de 20X1, la Entidad A contrató con un proveedor la compra de una máquina para usarla en su negocio. Según los términos del contrato, la Entidad A paga al proveedor un precio de compra fijo no reembolsable de 1.000 m.e. el 1 de abril de 20X1. El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la máquina.

EI3 La Entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario convirtiendo 1.000 m.e. a su moneda funcional a la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de abril de 20X1. Mediante la aplicación del párrafo 23(b) de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, la Entidad A no actualiza el importe convertido de ese activo no monetario.

EI4 El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la máquina. La Entidad A da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce la máquina como propiedades, planta y equipo aplicando la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. En el reconocimiento inicial de la máquina, la Entidad A reconoce el costo de la máquina utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, que es el 1 de abril de 20X1 (la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario).

Ejemplo 2—Cobros múltiples por ingresos reconocidos en un solo momento

EI5 El 1 de junio de 20X2, la Entidad B contrató con un cliente la entrega de bienes el 1 de septiembre de 20X2. El precio total del contrato fijado es un importe de 100 m.e., de las cuales 40 m.e. son exigibles y se reciben el 1 de agosto de 20X2 y el saldo es una cuenta por cobrar a recaudar el 30 de septiembre de 20X2.

EI6 La Entidad B reconoce inicialmente un activo no monetario convirtiendo 40 m.e. a su moneda funcional a la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de agosto de 20X2. Mediante la aplicación del párrafo 23(b) de la NIC 21, la Entidad B no actualiza el importe convertido de ese pasivo no monetario.

EI7 Mediante la aplicación del párrafo 31 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, la Entidad B reconoce ingresos de actividades ordinarias el 1 de septiembre de 20X2, la fecha en la que transfiere los bienes al cliente.

EI8 La Entidad B determina que la fecha de la transacción para el ingreso de actividades ordinarias relacionado con la contraprestación anticipada de 40 m.e. es el 1 de agosto de 20X2. Mediante la aplicación del párrafo 22 de la NIC 21, la Entidad B determina que la fecha de la transacción para el ingreso de actividades ordinarias restante es el 1 de septiembre de 20X2.

EI9 El 1 de septiembre de 20X2, la Entidad B:

- (a) da de baja en cuentas el pasivo del contrato de 40 m.e. y reconoce ingresos de actividades ordinarias usando la tasa de cambio del 1 de agosto de 20X2; y
- (b) reconoce ingresos de actividades ordinarias de 60 m.e. y la correspondiente cuenta por cobrar usando la tasa de cambio en esa fecha (1 de septiembre de 20X2).

EI10 La cuenta por cobrar de 60 m.e. reconocida el 1 de septiembre de 20X2 es una partida monetaria. La Entidad B actualiza el importe convertido de la cuenta por cobrar hasta que éste se liquide.

Ejemplo 3—Pagos múltiples por compras de servicios a lo largo de un periodo de tiempo

- EI11 El 1 de mayo de 20X3, la Entidad C realiza un contrato con un proveedor de servicios. El proveedor proporcionará los servicios a la Entidad C uniformemente a lo largo del periodo del 1 de julio de 20X3 al 31 de diciembre de 20X3. El contrato requiere que la Entidad C pague al proveedor 200 m.e. el 15 de junio de 20X3 y 400 m.e. el 31 de diciembre de 20X3. La Entidad C ha determinado que, para este contrato, el pago de 200 m.e. el 15 de junio de 20X3 se relaciona con los servicios a recibir en el periodo del 1 de julio al 31 de agosto de 20X3, y el pago de 400 m.e. el 31 de diciembre de 20X3 se relaciona con servicios a recibir en el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3.
- EI12 La Entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario convirtiendo 200 m.e. a su moneda funcional a la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 15 de junio de 20X3.
- EI13 En el periodo del 1 de julio al 31 de agosto de 20X3, la Entidad C da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce un gasto de 200 m.e. en el resultado del periodo a medida que recibe los servicios del proveedor. La Entidad C determina que la fecha de la transacción para el gasto relacionado con la contraprestación anticipada de 200 m.e. es el 15 de junio de 20X3 (la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario).
- EI14 En el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3, la Entidad C reconoce el gasto en el resultado del periodo a medida que recibe los servicios del proveedor. En principio, las fechas de la transacción son cada día del periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3. Sin embargo, si las tasas de cambio no fluctúan de forma significativa, la Entidad C puede usar una tasa que se aproxime a las tasas reales como permite el párrafo 22 de la NIC 21. Si es este el caso, la Entidad C puede, por ejemplo, convertir el gasto de 100 m.e. de cada mes ($400 \text{ m.e.} \div 4$), a su moneda funcional usando la tasa de cambio de contado promedio para cada mes para el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3.
- EI15 A medida que la Entidad C reconoce el gasto en el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3, reconoce un pasivo correspondiente con respecto a su obligación de pagar al proveedor. El pasivo es una partida monetaria. La Entidad C actualiza el importe convertido del pasivo hasta que éste se liquide.

Ejemplo 4—Cobros múltiples por ingresos reconocidos en diversos momentos

- EI16 El 1 de enero de 20X4, la Entidad D realiza un contrato para vender dos productos a un cliente. La Entidad D transfiere un producto el 1 de marzo de 20X4 y el segundo el 1 de junio de 20X4. De acuerdo con el contrato, el cliente paga un precio de compra fijo de 1.000 m.e., de los cuales 200 m.e. son exigibles y se reciben por anticipado el 31 de enero de 20X4 y el saldo restante es exigible y se recibe el 1 de junio de 20X4.
- EI17 Los hechos siguientes son relevantes:
- Mediante la aplicación de la NIIF 15, la Entidad D asigna 450 m.e. del precio de transacción al primer producto y 550 m.e. al segundo producto.
 - La Entidad D ha determinado que, para este contrato, la contraprestación de 200 m.e. recibidas el 31 de enero de 20X4 se relacionan con el primer producto transferido el 1 de marzo de 20X4. En el momento de la transferencia de ese producto al cliente, la Entidad D tiene un derecho incondicional a las 250 m.e. de la contraprestación restante.
- EI18 Las tasas de cambio de contado son:

Fecha	Tasa de cambio de contado M.E.:U.M.
31 enero de 20X4	1:1,5
1 de marzo de 20X4	1:1,7
1 de junio de 20X4	1:1,9

- EI19 Los siguientes asientos de diario ilustran cómo contabilizaría la entidad D los aspectos de la moneda extranjera del contrato:
- La Entidad D recibe el pago anticipado de 200 m.e. el 31 de enero de 20X4, que convierte su moneda funcional usando la tasa de cambio al 31 de enero de 20X4.

- | | | | |
|--|-----------------------------------|----------|----------|
| | Dr Efectivo (200 m.e.) | 300 u.m. | |
| | Cr Pasivo del contrato (200 m.e.) | | 300 u.m. |
- (b) Mediante la aplicación del párrafo 23(b) de la NIC 21, la Entidad D no actualiza el importe convertido de ese pasivo no monetario del contrato.
- (c) La Entidad D transfiere el control del primer producto con un precio de transacción de 450 m.e. a 1 de marzo de 20X4. La Entidad D da de baja en cuentas el pasivo del contrato y reconoce ingresos de actividades ordinarias por 300 u.m. La Entidad D reconoce el ingreso de actividades ordinarias restante de 250 m.e. relacionado con el primer producto y la cuenta por cobrar correspondiente, siendo ambos convertidos a la tasa de cambio de la fecha en que se reconoce inicialmente el ingreso de actividades ordinarias restante de 250 m.e., es decir el 1 de marzo de 20X4.
- | | | | |
|--|--|----------|----------|
| | Dr Pasivo del contrato (200 m.e.) | 300 u.m. | |
| | Dr Cuenta por cobrar (250 m.e.) | 425 u.m. | |
| | Cr Ingresos de actividades ordinarias (450 m.e.) | | 725 u.m. |
- (d) La cuenta por cobrar de 250 m.e. es una partida monetaria. La Entidad D actualiza el importe convertido de la cuenta por cobrar hasta que éste se liquide (1 de junio de 20X4). El 1 de junio de 20X4, la cuenta por cobrar de 250 m.e. es equivalente a 475 u.m. De acuerdo con el párrafo 28 de la NIC 21, la Entidad D reconoce una ganancia de cambio de 50 u.m. en el resultado del periodo.
- | | | | |
|--|--|---------|---------|
| | Dr Cuenta por cobrar | 50 u.m. | |
| | Cr. Ganancia por cambio de moneda extranjera | | 50 u.m. |
- (e) La entidad D transfiere el segundo producto con un precio de transacción de 550 m.e. al 1 de junio de 20X4. La Entidad D reconoce ingresos de actividades ordinarias por 550 m.e. usando la tasa de cambio de la fecha de la transacción, que es la fecha en que la Entidad D reconoce por primera vez esta parte de la transacción en sus estados financieros, es decir el 1 de junio de 20X4.
- (f) La Entidad D también recibe la contraprestación restante de 800 m.e. el 1 de junio de 20X4. Las 250 m.e. de la contraprestación recibida liquidan la cuenta por cobrar de 250 m.e. que surge de la transferencia del primer producto. La Entidad D convierte el efectivo a la tasa de cambio del 1 de junio de 20X4.
- | | | | |
|--|--|------------|------------|
| | Dr Efectivo (800 m.e.) | 1.520 u.m. | |
| | Cr Cuenta por cobrar (250 m.e.) | | 475 u.m. |
| | Cr Ingresos de actividades ordinarias (550 m.e.) | | 1.045 u.m. |

Fundamentos de las Conclusiones de la CINIIF 22

Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 22, pero no forman parte de ella.

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité de Interpretaciones) para alcanzar el acuerdo.

Antecedentes

FC2 El Comité de Interpretaciones recibió una consulta preguntando sobre la forma de determinar la tasa de cambio al aplicar la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* para reconocer ingresos de actividades ordinarias. La pregunta abordaba una circunstancia en la que una entidad recibe una contraprestación anticipada en moneda extranjera. La NIC 21 no aborda de forma específica esta circunstancia.

FC3 El Comité de Interpretaciones destacó que la información recibida de sus actividades de difusión externa sobre la cuestión indicó que:

- (a) La cuestión afecta un número de jurisdicciones, y concretamente, al sector industrial de la construcción.
- (b) Se aplican métodos de presentación diversos. Algunas entidades reconocen ingresos de actividades ordinarias usando la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha del cobro de la contraprestación anticipada, mientras que otras utilizan la tasa de cambio de la fecha en que se reconoce el ingreso de actividades ordinarias.

FC4 Para abordar la cuestión, en octubre de 2015, el Comité de Interpretaciones publicó un proyecto de Interpretación *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*, para comentario público. Se recibieron 45 cartas de comentarios. El Comité de Interpretaciones consideró los comentarios recibidos para desarrollar esta Interpretación.

Alcance

Transacciones en moneda extranjera distintas de las transacciones relacionadas con ingresos de actividades ordinarias

FC5 La pregunta recibida está relacionada de forma específica con las transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, al analizar la cuestión, el Comité de Interpretaciones destacó que una cuestión similar surge para otras transacciones cuando la contraprestación se denomina en moneda extranjera y se paga o recibe por anticipado. Por ejemplo:

- (a) compras y ventas de propiedades, planta y equipo;
- (b) compras y ventas de activos intangibles;
- (c) compras y ventas de propiedades de inversión;
- (d) compras de inventarios;
- (e) compras de servicios;
- (f) contratación de arrendamientos; y
- (g) cobros de algunas subvenciones gubernamentales.

FC6 Además, el Comité de Interpretaciones destacó que la NIC 21 se aplica a todas las transacciones en moneda extranjera, no solo a las de ingresos de actividades ordinarias en moneda extranjera. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que la Interpretación se aplica a una transacción en moneda extranjera (o a una parte de la misma) cuando una entidad reconoce un activo no monetario o pasivo no monetario que

surge del pago o cobro de una contraprestación anticipada. Quienes respondieron al proyecto de Interpretación apoyaron generalmente el alcance propuesto por el Comité de Interpretaciones.

Impuestos a las ganancias y contratos de seguro

- FC7 El Comité de Interpretaciones decidió no requerir que una entidad aplique la Interpretación a impuestos a las ganancias, o a contratos de seguro (incluyendo contratos de reaseguro) que emite o contratos reaseguro que mantiene.
- FC8 El Comité de Interpretaciones concluyó que es importante evitar consecuencias no previstas para los impuestos a las ganancias, debido a las complejidades que surgen de la interacción con los impuestos diferidos. De forma análoga, el Comité de Interpretaciones concluyó que es importante evitar consecuencias no previstas para contratos de seguro. El proyecto del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad sobre Contratos de Seguro está en un estado avanzado y sería inapropiado requerir un cambio en la contabilidad antes de la aplicación de la próxima Norma sobre contratos de seguro.

Contraprestación distinta al efectivo

- FC9 La contraprestación anticipada puede denominarse o tener el precio fijado en moneda extranjera, pero en una forma distinta al efectivo. Por ejemplo, una entidad puede recibir instrumentos de patrimonio, o una partida de inventario que tiene un valor razonable determinado en moneda extranjera, a cambio de la prestación de servicios.
- FC10 La NIC 21 se aplica a transacciones en moneda extranjera tanto en efectivo como a aquellas distintas al efectivo. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones determinó que la Interpretación se aplica a transacciones en efectivo y distintas al efectivo en moneda extranjera cuando una entidad reconoce un activo no monetario o pasivo no monetario que surge de contraprestaciones anticipadas en moneda extranjera.

Transacciones medidas a valor razonable en el reconocimiento inicial

- FC11 El párrafo 23(c) de la NIC 21 requiere que una entidad convierta las partidas no monetarias medidas a valor razonable en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se midió el valor razonable. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que la Interpretación no se aplique a transacciones en moneda extranjera para las que el activo, gasto o ingreso relacionado se mide inicialmente a valor razonable.
- FC12 El Comité de Interpretaciones también decidió que la Interpretación no se aplique a transacciones en moneda extranjera para las cuales el activo, gasto o ingreso relacionado se mide inicialmente al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, pero en una fecha distinta a la de la transacción especificada en esta Interpretación. Esto es así porque la fecha de medición del valor razonable utilizado para medir el activo, gasto o ingreso en el reconocimiento inicial determinaría la fecha de la transacción.

Partidas monetarias y no monetarias

- FC13 El pago o cobro de la contraprestación anticipada generalmente da lugar al reconocimiento de un activo no monetario o un pasivo no monetario. Sin embargo, un pago o cobro anticipado podría dar lugar a un activo o a pasivo monetario, en lugar de un activo o pasivo no monetario.
- FC14 Cuando el activo o el pasivo es una partida monetaria, los párrafos 28 y 29 de la NIC 21 requieren que una entidad reconozca la diferencia de cambio en el resultado del periodo para cualquier variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la de la liquidación de ese activo o pasivo. Por consiguiente, la cuestión sobre qué tasa de cambio usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado solo surge cuando la contraprestación anticipada da lugar al reconocimiento de un activo no monetario o un pasivo no monetario. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que esta Interpretación se aplique solo en circunstancias en las que una entidad reconoce un activo no monetario o pasivo no monetario que surge de contraprestaciones anticipadas.
- FC15 Algunos de los que respondieron al proyecto de Interpretaciones solicitaron guías para determinar si el pago o cobro de la contraprestación anticipada da lugar a un activo o pasivo monetario o no monetario. Quienes respondieron dijeron que, para algunas transacciones, esta evaluación puede ser difícil.
- FC16 Al considerar la solicitud, el Comité de Interpretaciones destacó que la Interpretación no está añadiendo un nuevo requerimiento para determinar si una partida es monetaria o no monetaria—este requerimiento ya

existe en la NIC 21. La Interpretación simplemente aclara cuál es la tasa de cambio usar para transacciones concretas. El Comité de Interpretaciones decidió que quedaba fuera del alcance de esta Interpretación proporcionar guías de aplicación sobre la definición de partidas monetarias y no monetarias.

- FC17 No obstante, el Comité de Interpretaciones reconoció que una entidad puede necesitar aplicar el juicio profesional para determinar si una partida es monetaria o no monetaria. También destacó las referencias en las Normas y en *El Marco Conceptual para la Información Financiera* (el *Marco Conceptual*) que pueden ser útiles para determinar si una partida es monetaria o no monetaria. Estas referencias incluyen:
- (a) el párrafo 16 de la NIC 21;
 - (b) el párrafo GA11 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*; y
 - (c) el párrafo 4.17 del *El Marco Conceptual*.

Acuerdo

La fecha de la transacción

- FC18 El párrafo 22 de NIC 21 define la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera como "la fecha en que la transacción cumple los requisitos por primera vez para el reconocimiento de acuerdo a las NIIF".
- FC19 El Comité de Interpretaciones observó que habría dos formas de identificar "la transacción" a efectos de determinar la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial:
- (a) El enfoque de "transacción única"—el cobro o pago de la contraprestación y la transferencia de los bienes o servicios se consideran todos como parte de la misma transacción. Por ello, la fecha de la transacción se determina por la fecha en la cual el primer elemento de la transacción cumple los requisitos para su reconocimiento, aplicando las Normas correspondientes.
 - (b) El enfoque de "transacción múltiple"—el cobro o pago de la contraprestación y la transferencia de los bienes o servicios se consideran como transacciones separadas, cada una de las cuales tiene su propia "fecha de la transacción", cuando cumple los requisitos por primera vez para el reconocimiento aplicando las Normas correspondientes.
- FC20 El enfoque de la transacción única es congruente con la idea de que las compras y ventas representan transacciones de intercambio, y refleja la opinión de que el pago y la transferencia de bienes o servicios son interdependientes de forma inherente. Por consiguiente, si el primer elemento de la transacción a reconocer es un activo no monetario o un pasivo no monetario, eso determinaría la fecha de la transacción a efectos del reconocimiento del activo, gasto o ingreso (o la parte de estos que corresponda).
- FC21 El enfoque de transacción múltiple trata la transferencia de bienes o servicios y el cobro o pago de la contraprestación como dos transacciones separadas. Este enfoque daría lugar a una fecha de la transacción que es la misma que la fecha del reconocimiento del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), independientemente del momento del pago o cobro de la contraprestación.
- FC22 El Comité de Interpretaciones decidió que el enfoque de la transacción única constituye una interpretación más apropiada de la NIC 21 cuando el pago o cobro de la contraprestación anticipada da lugar a un activo no monetario o pasivo no monetario. Esto es así porque:
- (a) Refleja que una entidad deja de estar, habitualmente, expuesta al riesgo de cambio, con respecto a la transacción, en la medida en que ha recibido o pagado la contraprestación anticipada. Después del cobro de la contraprestación anticipada en moneda extranjera, la entidad puede decidir si mantener la contraprestación en moneda extranjera y exponerse al riesgo de cambio. Después del pago de la contraprestación anticipada en moneda extranjera, la entidad deja de estar expuesta al riesgo de cambio con respecto a ese importe.
 - (b) La obligación de desempeño (reflejada en el reconocimiento de un pasivo no monetario) y el cumplimiento posterior de esa obligación (que da lugar al ingreso) son interdependientes, y además son parte de la misma transacción.
 - (c) El derecho a recibir activos, bienes o servicios (reflejado en el reconocimiento de un activo no monetario) y el cobro de esos activos, bienes o servicios son interdependientes de forma inherente.
 - (d) Es congruente con el tratamiento de los activos no monetarios y pasivos no monetarios aplicando el párrafo 23(b) de la NIC 21, porque una entidad no actualiza posteriormente los importes convertidos de estas partidas.

- FC23 Además, considerando el párrafo 22 de la NIC 21 el Comité de Interpretaciones concluyó que, para que una transacción cumpla los requisitos para su reconocimiento de acuerdo con las Normas, debe registrar la transacción en sus estados financieros con un valor. El Comité de Interpretaciones observó que el párrafo 4.46 del *Marco Conceptual* destaca que "en la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros". Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que la fecha en que una entidad reconoce por primera vez la transacción en sus estados financieros con un valor, determina la fecha de la transacción. Si una entidad reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario que surge de contraprestaciones anticipadas, la fecha del reconocimiento inicial de ese activo o pasivo es la fecha de la transacción. La fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario o el pasivo no monetario es generalmente en la que la entidad paga o recibe la contraprestación anticipada.

Pagos múltiples

- FC24 Si solo se recibe o paga parte de la contraprestación, una entidad ha reconocido inicialmente únicamente esa parte de la transacción como un activo no monetario o pasivo no monetario. En ese caso, aplicando esta Interpretación, una entidad determina la fecha de la transacción únicamente para esa parte del activo, gasto o ingreso relacionado por el que se ha recibido o pagado la contraprestación anticipada. Si existen pagos o cobros anticipados posteriores, la fecha (o fechas) de la transacción para las partes restantes del activo, gasto o ingreso relacionado será la fecha (o fechas) en las que la entidad reconoce esos cobros o pagos anticipados posteriores. En la misma medida, si parte de la contraprestación se paga de forma aplazada, la fecha de la transacción para las partes restantes del activo, gasto o ingreso relacionado será la fecha (o fechas) en que esas partes del activo, gasto o ingreso se reconocen inicialmente en sus estados financieros utilizando las Normas aplicables.
- FC25 El Comité de Interpretaciones observó que este tratamiento refleja que una entidad, habitualmente, no tiene riesgo de cambio con respecto a los importes en moneda extranjera ya pagados o cobrados, pero todavía está expuesta al riesgo de cambio con respecto a la contraprestación no pagada.

Derivados implícitos

- FC26 Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara la forma en que se aplica la Interpretación a un derivado implícito que requiere separación al inicio del contrato. El Comité de Interpretaciones decidió que no era necesario aclarar este tema en la Interpretación. El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 24 de la NIC 21 requiere que una entidad determine el importe en libros de una partida en coordinación con otras Normas relevantes. Por consiguiente, una entidad en primer lugar evaluará las transacciones de derivados implícitos que requieren separación al inicio del contrato antes de aplicar los requerimientos de la NIC 21 o esta Interpretación.
- FC27 El Comité de Interpretaciones destacó adicionalmente que, si una entidad contabiliza por separado un derivado implícito, los requerimientos de la Interpretación se aplicarán al contrato anfitrión restante denominado en moneda extranjera cuando la contraprestación haya sido pagada o recibida por anticipado al igual que se hace con otras transacciones en moneda extranjera.

Ejemplos Ilustrativos

- FC28 Algunos de quienes respondieron al proyecto de Interpretación sugirieron incluir un ejemplo para ilustrar la forma en que se aplica la interpretación a transacciones con un componente de financiación significativo. El Comité de Interpretaciones decidió no incluir un ejemplo, porque concluyó que cualquier ejemplo interpretaría otras Normas.

Interacción con la presentación de las diferencias de cambio que surgen en partidas monetarias

- FC29 El Comité de Interpretaciones consideró la interacción de la Interpretación con la presentación de las diferencias de cambio en el momento de la liquidación o nueva conversión de partidas monetarias que, aplicando los párrafos 28 y 29 de la NIC 21, se reconocen en el resultado del periodo en que surgen.
- FC30 El Comité de Interpretaciones decidió que la presentación de las diferencias de cambio en el resultado del periodo queda fuera del alcance de la cuestión que se aborda en la Interpretación. Esto es así porque la Interpretación solo aborda la forma de determinar la fecha de la transacción a efectos de la determinación de la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado en la baja en

cuentas de un activo no monetario o pasivo no monetario que surge de la contraprestación anticipada en una moneda extranjera.

Transición

- FC31 El Comité de Interpretaciones observó que la aplicación retroactiva de la Interpretación, en concreto para transacciones en moneda extranjera que involucran compras de activo, podría suponer una carga desproporcionada. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que, en el momento de la aplicación inicial, las entidades deberían tener la opción de no ajustar de forma retroactiva los activos, gastos e ingresos (o partes de ellos) que se hubieran reconocido antes del comienzo del periodo corriente sobre el que se informa en el que se aplica por primera vez la Interpretación o el comienzo de un periodo sobre el que se informa anterior presentado como información comparativa en el periodo en que se aplica la Interpretación por primera vez.
- FC32 Si una entidad utiliza esta opción y aplica la Interpretación de forma prospectiva como se permite en el párrafo A2(b), no reexpresará los importes reconocidos antes del comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez la Interpretación [si se aplica el párrafo A2b(i)] o el comienzo de un periodo sobre el que se informa anterior presentado como información comparativa en el periodo en el que la entidad aplica por primera vez la Interpretación [si se aplica el párrafo A2B(ii)].

Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

- FC33 El Comité de Interpretaciones recibió información de que las entidades que adopten por primera vez las Normas NIIF podrían también encontrar gravosa la aplicación retroactiva. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que no debe requerirse que las entidades que adopten por primera vez las NIIF apliquen la Interpretación a activos, gastos e ingresos inicialmente reconocidos antes de la fecha de transición a las Normas NIIF. Por consiguiente, esta Interpretación modifica la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*.