

Octubre de 2015

Proyecto Interpretación CINIIF PI/2015/2

# Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas

Recepción de comentarios hasta el 19 de enero de 2016

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

# **INTERPRETACIÓN [proyecto] CINIIF**

## **Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas**

*Recepción de comentarios hasta el 19 de enero de 2016*

Draft IFRIC Interpretation DI/2015/2 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **19 January 2016** and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**All rights reserved.** Copies of the draft IFRIC Interpretation may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

This Spanish translation of the Draft IFRIC Interpretation DI/2015/2 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration* and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS 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 as above.

# **INTERPRETACIÓN [proyecto] CINIIF**

## **Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas**

*Recepción de comentarios hasta el 19 de enero de 2016*

Proyecto de Interpretación CINIIF PI/2015/2 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas* publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. La fecha límite para recibir comentarios es el **19 de enero de 2016** y deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación, por correo electrónico a [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) o por vía electrónica utilizando nuestra página de "Comment on a proposal".

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

**Descargo de responsabilidad:** el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea causada dicha pérdida por negligencia o por cualquier otro motivo.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**Reservados todos los derechos.** Pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma de Interpretación CINIIF únicamente a efectos de preparar comentarios a enviar al IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno y que no sean vendidas o difundidas de otra forma y que en cada copia se reconozcan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del IASB.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, por favor, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Correo electrónico: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

La traducción al español del Proyecto de Interpretación CINIIF PI/2015/2 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas* y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, "IFRS Foundation", "IFRS Taxonomy", "eIFRS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IAS", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "SIC", "International Accounting Standards", e "International Financial Reporting Standards" son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS, previa petición, tiene a disposición de los interesados información detallada adicional sobre las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS 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 la dirección anterior.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>6</b>
<b>INVITACIÓN A COMENTAR</b>	<b>7</b>
<b>INTERPRETACIÓN [proyecto] CINIIF <i>TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS</i></b>	<b>10</b>
<b>APÉNDICE A</b>	
Fecha de vigencia y transición	<b>12</b>
<b>EJEMPLOS ILUSTRATIVOS</b>	<b>13</b>
<b>FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES</b>	<b>17</b>

## Introducción

---

Este proyecto de Interpretación CINIIF *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas* ("el proyecto de Interpretación") se ha publicado por el Comité de Interpretaciones de las NIIF del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ("el Comité de Interpretaciones").

El Comité de Interpretaciones recibió una pregunta sobre qué tasa de cambio utilizar cuando se presentan transacciones denominadas en una moneda extranjera de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. La solicitud describía una circunstancia en la que un cliente pagó por bienes o servicios mediante un pago por anticipado no reembolsable.

La NIC 21 establece requerimientos sobre qué tasa de cambio usar para registrar una transacción en moneda extranjera en el reconocimiento inicial en la moneda funcional de una entidad. Sin embargo, el Comité de Interpretaciones observó alguna diversidad en las prácticas en ocasiones en las que se recibió o pagó una contraprestación antes de reconocer el activo, gasto o ingreso relacionado.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones desarrolló este Proyecto de Interpretación.

## Invitación a comentar

El Comité de Interpretaciones invita a comentar sobre las propuestas de este Proyecto de Interpretación, en concreto sobre las preguntas señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; y
- (d) incluyen cualquier alternativa que el Comité de Interpretaciones debería considerar, si procede.

El Comité de Interpretaciones no está solicitando comentarios sobre temas no abordados en este Proyecto de Interpretación.

Los comentarios deben remitirse por escrito y recibirse no más tarde del **19 de enero de 2016**.

## Preguntas para quienes respondan

### Pregunta 1—Alcance

El proyecto de Interpretación aborda cómo determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer la tasa de cambio de contado utilizada para convertir las transacciones en moneda extranjera en el reconocimiento inicial, de acuerdo con los párrafos 21 y 22 de la NIC 21. Las transacciones en moneda extranjera que quedan dentro del alcance del proyecto de Interpretación se describen en los párrafos 4 a 6 del proyecto de Interpretación.

¿Está de acuerdo con el alcance propuesto en el proyecto de Interpretación? Si no es así, ¿qué modificaciones propone y por qué?

### Pregunta 2—Acuerdo

El acuerdo del proyecto de Interpretación proporciona guías sobre cómo determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer la tasa de cambio de contado usada para convertir el activo, gasto o ingreso (o la parte de ellos que corresponda) que están relacionados con un activo no monetario pagado por anticipado o un pasivo no monetario por ingresos diferidos (véanse los párrafos 8 a 11), ya sea en el reconocimiento inicial o al darlos de baja en cuentas. Los fundamentos del acuerdo se explican en los párrafos FC22 a FC33. Estos incluyen la consideración del Comité de Interpretaciones de la interacción del proyecto de Interpretación y la presentación en el resultado del periodo de las diferencias de cambio que surgen de partidas monetarias de acuerdo con los párrafos 28 y 29 de la NIC 21 (véanse los párrafos FC32 y FC33).

¿Está de acuerdo con el alcance propuesto en el proyecto de Interpretación? Si no lo está, ¿por qué y qué alternativa propone?

### Pregunta 3—Transición

En el momento de la aplicación inicial, la entidades aplicarían la Interpretación propuesta:

- a) de forma retroactiva de acuerdo con 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 moneda extranjera en el alcance de la Interpretación propuesta inicialmente reconocidos a partir del:
  - (i) comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplique por primera vez la Interpretación propuesta; o
  - (ii) comienzo del 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 propuesta.

¿Está de acuerdo con las disposiciones de transición propuestas? Si no es así, ¿qué modificaciones propone y por qué?

## Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

**Electrónicamente**  
(nuestro método preferido)

Visite la página "Comment on a proposal", que puede encontrar en:  
[go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment)

**Correo electrónico**

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:  
[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**Correo postal**

IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

Interpretación [proyecto] CINIIF X *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas* (CINIIF X) está contenida en los párrafos 1 a 11 y en el Apéndice A. La CINIIF X [proyecto] va acompañada de Ejemplos Ilustrativos y de los Fundamentos de las Conclusiones. El alcance y la autoridad de las Interpretaciones se establecen en los párrafos 2 y 7 a 14 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*.

## Interpretación [proyecto] CINIIF X *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas*

### Referencias

---

- *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 Los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requieren que una transacción en moneda extranjera debe registrarse, en el momento del reconocimiento inicial en la moneda funcional de la entidad, mediante la aplicación de la tasa de cambio de contado al importe de la moneda extranjera en la fecha de la transacción. La fecha de la transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- 2 En aquellas ocasiones en que una entidad paga o recibe toda o parte de la contraprestación en moneda extranjera, antes del reconocimiento del activo, gasto o ingreso relacionado, la entidad generalmente reconoce un activo o pasivo no monetario.<sup>1</sup> Este activo no monetario representa el derecho de una entidad a recibir bienes o servicios (un "activo por pagos anticipados") y el pasivo no monetario representa la obligación de una entidad de transferir bienes o servicios (un "pasivo por ingresos diferidos").<sup>2</sup> El activo por pagos anticipados o el pasivo por ingresos diferidos es dado de baja en cuentas posteriormente cuando el activo, gasto o ingreso relacionado se reconoce de acuerdo con las Normas correspondientes.
- 3 El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una pregunta sobre la forma de determinar la fecha de la transacción de acuerdo con los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 y, por ello, la tasa de cambio a usar para convertir el activo, gasto o ingreso en el reconocimiento inicial, en aquellas ocasiones en que se reconoce un activo por pagos anticipados no monetario o un pasivo por ingresos diferidos no monetarios antes que el activo, ingreso o gasto relacionado.

### Alcance

---

- 4 Esta Interpretación [proyecto] se aplica a una transacción en moneda extranjera (o parte de ella) en aquellas ocasiones en que:
  - (a) existe una contraprestación que se denomina o cuyo precio se fija en una moneda extranjera;
  - (b) la entidad reconoce un activo por pagos anticipados o un pasivo por ingresos diferidos con respecto a esa contraprestación, antes del reconocimiento del activo, gasto o ingreso relacionado (o de la parte de ellos que corresponda); y
  - (c) el activo por pagos anticipados o pasivo por ingresos diferidos es no monetario.
- 5 La Interpretación [proyecto] no se aplica en circunstancias en las que se requiere reconocer desde el inicio el activo, gasto o ingreso relacionado a:
  - (a) su valor razonable; o
  - (b) el valor razonable de la contraprestación dada o recibida, si dicha contraprestación se mide en la moneda extranjera en una fecha distinta de la del reconocimiento inicial del activo por pagos anticipados o pasivo por ingresos diferidos.
- 6 No se requiere que una entidad aplique esta Interpretación [proyecto] a:

---

1 Además, el párrafo 105 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 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).

2 La NIIF 15 usa la terminología "pasivo del contrato" en lugar de "pasivo por ingresos diferidos".

- (a) contratos de seguro (incluyendo también los contratos de reaseguro) que emita y a los contratos de reaseguro de los que sea tenedora; y
- (b) Impuestos a las ganancias.

## Problema

---

- 7 Esta Interpretación [proyecto] aborda la forma de determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer la tasa de cambio de contado usada para convertir el activo, gasto o ingreso (o la parte de ellos que corresponda) que estén relacionados con un activo no monetario pagado por anticipado o un pasivo no monetario por ingresos diferidos, ya sea en el reconocimiento inicial o al darlos de baja en cuentas.

## Acuerdo

---

- 8 La fecha de la transacción, a efectos de determinar la tasa de cambio de contado usada para convertir el activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de ellos que corresponda) en el reconocimiento inicial de acuerdo con los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 es la primera entre las siguientes:
- (a) la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario por pagos anticipados o el pasivo no monetario por ingresos diferidos; y
  - (b) la fecha en que el activo, gasto o ingreso (o la parte de ellos que corresponda) se reconoce en los estados financieros.
- 9 Si la transacción se reconoce inicialmente por etapas (incluyendo los activos no monetarios por pagos anticipados o los pasivos no monetarios por ingresos diferidos), entonces se establece una fecha de transacción para cada etapa. Este podría ser el caso, por ejemplo, si existen:
- (a) múltiples pagos o cobros por anticipado;
  - (b) múltiples bienes a entregar en diferentes momentos o servicios a prestar a lo largo del tiempo; o
  - (c) combinaciones de múltiples bienes o servicios con algunos pagos o cobros por anticipado y algunos pagos o cobros al final del periodo.
- 10 Cuando existe más de una fecha de la transacción, se aplicará la tasa de cambio de contado para cada fecha para convertir esa parte de la transacción. Cuando esa fecha es la fecha del reconocimiento inicial de un activo no monetario por pagos anticipados o un pasivo no monetario por ingresos diferidos, se usa la misma tasa de cambio en el reconocimiento inicial de la parte relacionada del activo, gasto o ingreso.
- 11 El activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de ellos que corresponda) es la parte que se reconoce en el momento de la baja en cuentas del activo no monetario por pagos anticipados o el pasivo no monetario por ingresos diferidos no monetario, tal como determinan las NIIF.

## Apéndice A

### Fecha de vigencia y transición

*Este apéndice forma parte integrante de la CINIIF X [proyecto] y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF X [proyecto].*

#### Fecha de vigencia

---

- A1 Una entidad aplicará esta Interpretación [proyecto] en los periodos anuales que comiencen a partir del [fecha]. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación [proyecto] a periodos anteriores revelará este hecho.

#### Transición

---

- A2 En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicará esta Interpretación [proyecto]:
- (a) de forma retroactiva a cada periodo presentado anterior al periodo sobre el que se informa de acuerdo con 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 [proyecto] propuesta inicialmente reconocidos a partir del:
    - (i) comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplique por primera vez la Interpretación [proyecto]; o
    - (ii) comienzo de un periodo anterior sobre el que se informa presentado como información comparativa en los estados financieros del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez la Interpretación [proyecto].
- A3 Si una entidad utiliza el párrafo A2(b) en la aplicación inicial:
- (a) no ajustará los importes presentados anteriormente reconocidos con respecto a los activos por pagos anticipados no monetarios y pasivos por ingresos diferidos no monetarios anteriores al periodo sobre el que se informa respectivo citado en el párrafo A2(b)(i) o (ii); pero
  - (b) aplicará la Interpretación [proyecto] a los activos, gastos e ingresos inicialmente reconocidos a partir del comienzo del respectivo periodo sobre el que se informa citado en el párrafo A2(b)(i) o (ii) para el cual se han reconocido los activos por pagos anticipados o pasivos por ingresos diferidos antes de esa fecha.

## CINIIF X [proyecto] *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas*

### Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF X [proyecto], pero no son parte de ella.

- EI1 El objetivo de estos ejemplos es ilustrar cómo puede una entidad determinar la fecha de la transacción y, por ello, la tasa de cambio de contado en aquellas ocasiones en que realiza una transacción en moneda extranjera y recibe o paga contraprestaciones por anticipado.

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

---

- EI2 La Entidad A realiza un contrato no cancelable con un proveedor el 1 de marzo de 20X1 para comprar una máquina para utilizar 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.<sup>3</sup> El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la entrega de la máquina. La transacción no da lugar a un contrato oneroso.
- EI3 La transacción se registra primero en los estados financieros de la Entidad A el 1 de abril de 20X1 por el pago de 1.000 m.e., que determina la fecha de la transacción para establecer la tasa de cambio de contado a la cual convertir la transacción a la moneda funcional de la Entidad A. En esta fecha la Entidad A reconoce un activo no monetario por pagos anticipados convertido usando la tasa de cambio de contado en esa fecha. El activo por pagos anticipados es una partida no monetaria, porque representa el derecho a recibir una máquina, de forma que no se reconvierte posteriormente de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.
- EI4 El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la máquina. Ésta da de baja en cuentas el activo por pagos anticipados y reconoce la máquina como propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. En el reconocimiento inicial de la máquina, la Entidad A registra el costo de la máquina convirtiendo el precio de compra de 1.000 m.e. de la máquina utilizando la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción, que es el 1 de abril de 20X1 (la fecha del reconocimiento inicial del activo por pagos anticipados).

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

---

- EI5 La Entidad B realiza un contrato no cancelable con un cliente el 1 de junio de 20X2 para entregar bienes el 1 de septiembre de 20X2. El precio del contrato fijado total es un importe de 100 m.e., de las cuales 40 m.e. es un importe no reembolsable recibido el 1 de agosto de 20X2 y el saldo es una cuenta por cobrar el 30 de septiembre de 20X2. Tras la entrega de los bienes, el derecho a la contraprestación restante es incondicional. Mediante la aplicación de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la Entidad B determina que, puesto que el importe de la contraprestación en la moneda extranjera es fijo, no se aplican los requerimientos de la contraprestación variable de la NIIF 15. De ahí, se concluye que el ingreso de actividades ordinarias se reconoce en la fecha que se transfiere el control de los bienes al cliente y el importe del precio de la transacción no se estima nuevamente con posterioridad.
- EI6 De acuerdo con la NIIF 15, la Entidad B reconoce un pasivo del contrato por 40 m.e. a 1 de agosto de 20X2. Esto se convierte a la moneda funcional de la Entidad B usando la tasa de cambio de contado en esa fecha. El pasivo del contrato es una partida no monetaria, por ello, de acuerdo con la NIC 21 no se convierte nuevamente con posterioridad.
- EI7 El control de los bienes se transfiere al cliente el 1 de septiembre de 20X2 y la Entidad B reconoce ingresos de actividades ordinarias por 100 m.e.

<sup>3</sup> 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.).

<sup>4</sup> A efectos ilustrativos, estos ejemplos suponen que la contraprestación es no reembolsable, sin embargo, la Interpretación [proyecto] se aplica a todas las transacciones que quedan dentro del alcance como establecen los párrafos 4 a 6.

- EI8 Esta transacción cumplió los requisitos por primera vez para el reconocimiento en los estados financieros en dos etapas:
- (a) 40 m.e. el 1 de agosto de 20X2 por el cobro del pago anticipado, llevando al reconocimiento del pasivo del contrato; y
  - (b) 60 m.e. el 1 de septiembre de 20X2 en el momento de la transferencia del control de los bienes al cliente, llevando al reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias y a la correspondiente cuenta por cobrar.
- EI9 Por consiguiente, se establece una fecha de la transacción para cada una de las etapas a efectos de determinar la tasa de cambio de contado utilizada para convertir el ingreso de actividades ordinarias. Los 40 m.e. del ingreso de actividades ordinarias se convierte usando la tasa de cambio de contado al 1 de agosto de 20X2 y 60 m.e. de los ingresos de actividades ordinarias se convierten usando la tasa de cambio de contado al 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, de forma que se convierte nuevamente con posterioridad a la moneda funcional de la Entidad B hasta que la cuenta por cobrar se liquida a 30 de septiembre de 20X2, de acuerdo con la NIC 21.

### **Ejemplo 3—Pagos múltiples por compras de servicios reconocidos a lo largo de un periodo**

---

- EI11 El 1 de mayo de 20X3, la Entidad C realiza un contrato con un proveedor de servicios. Los servicios se recibirán de forma continuada durante seis meses desde el 1 de julio de 20X3. El contrato requiere que la Entidad C pague al proveedor un importe no reembolsable de 200 m.e. el 15 de junio de 20X3 por los servicios a recibir en el periodo de julio-agosto de 20X3 y 400 m.e. el 31 de diciembre de 20X3 por los servicios a recibir en el periodo de septiembre a diciembre de 20X3.
- EI12 La Entidad C reconoce un activo no monetario por pagos anticipados el 15 de junio de 20X3 por los 200 m.e., que se convierten a su moneda funcional usando la tasa de cambio de contado a 15 de junio de 20X3. La Entidad C da de baja en cuentas el activo por pagos anticipados y reconoce un gasto en el estado de resultados a lo largo del periodo en el que recibe los servicios relacionados, lo cual determina que será desde el 1 de julio al 31 de agosto de 20X3.<sup>5</sup> A efectos de la conversión del gasto de 200 m.e. para este periodo, la fecha de la transacción es el 15 de junio de 20X3 y, por ello, la Entidad C reconoce el gasto para el periodo del 1 de julio al 31 de agosto de 20X3 usando la tasa de cambio de contado del 15 de junio de 20X3.
- EI13 La Entidad C no realiza un pago anticipado por los servicios prestados desde el 1 de septiembre al 31 de diciembre y, por ello, primero reconoce esta parte de la transacción cuando reconoce el gasto en el estado de resultados. 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 convertir el gasto de 100 m.e. de cada mes (400 m.e. ÷ 4), a su moneda funcional usando la tasa de cambio de contado promedio para cada mes (por ejemplo) para el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3.
- EI14 A medida que la Entidad C reconoce el gasto en el estado de resultados a lo largo de este periodo, reconocerá un pasivo correspondiente con respecto a su obligación de pagar al proveedor. Puesto que el pasivo se pagará en un número fijo de unidades monetarias, cumple la definición de una partida monetaria del párrafo 8 de la NIC 21. Por ello, se convertirá nuevamente hasta que se liquide el pasivo el 31 de diciembre de 20X3. Las diferencias de cambio se reconocerán en el resultado del periodo en el que surjan, de acuerdo con el párrafo 28 de la NIC 21.

### **Ejemplo 4—Cobros múltiples por ingresos reconocidos en diversos momentos**

---

- IE15 El 1 de enero de 20X4, la Entidad D realiza un contrato no cancelable para vender dos productos a un cliente. El control de un producto se transfiere 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 no reembolsable de 1.000 m.e., de los

<sup>5</sup> Como se destaca en el párrafo FC31, el activo por pagos anticipados se da de baja en cuentas cuando se satisfacen los derechos asociados con éste. La base para la baja en cuentas del activo por pagos anticipados puede diferir dependiendo de los hechos y circunstancias.

cuales 200 m.e. se reciben el 31 de enero de 20X4 y el saldo restante el 1 de junio de 20X4. La Entidad D determina que:

- (a) Al aplicar la NIIF 15, 450 m.e. del precio de la transacción se asignan al primer producto y 550 m.e. al segundo.
- (b) La contraprestación de 200 m.e. recibida el 31 de enero de 20X4 está relacionada con el primer producto entregado el 1 de marzo de 20X4 y, en el momento de la transferencia del control de ese producto al cliente, la Entidad D tiene un derecho incondicional a 250 m.e. de la contraprestación restante.<sup>6</sup>
- (c) Los requerimientos de la contraprestación variable de la NIIF 15 no se aplican, porque el importe de la contraprestación en la moneda extranjera es fijo. Por consiguiente, el importe del precio de la transacción no se estima nuevamente con posterioridad al reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias.

EI16 Las tasas de cambio de contado a la moneda funcional de la entidad son:

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

EI17 Las siguientes entradas en el diario ilustran cómo contabilizaría la entidad los aspectos de la moneda extranjera del contrato:

- (a) La entidad recibe efectivo por 200 m.e. el 31 de enero de 20X4 (el efectivo se recibe como anticipo del desempeño). Esto se convierte a la moneda funcional de la entidad usando la tasa de cambio de contado a 31 de enero de 20X4.

Dr Efectivo (200 m.e.)	300 u.m.
Cr Pasivo del contrato (200 m.e.)	300 u.m.

- (b) el pasivo del contrato es una partida no monetaria y, de acuerdo con la NIC 21, no se convierte nuevamente después del reconocimiento inicial.
- (c) la entidad 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 su pasivo del contrato que representa la contraprestación anticipada de 200 m.e. que recibió y reconoce 200 m.e. del ingreso de actividades ordinarias convertidas a la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción (31 de enero de 20X4) para esa parte del precio de la transacción. La entidad reconoce las 250 m.e. restantes de ingresos de actividades ordinarias y la cuenta por cobrar correspondiente por el derecho incondicional a la contraprestación, que se convierten ambas a la tasa de cambio de contado en la fecha en que las 250 m.e. restantes del precio de la transacción se reconocen inicialmente, es decir a 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.

<sup>6</sup> Como se señala en el párrafo FC31, el pasivo del contrato (es decir, el pasivo por ingresos diferidos) se da de baja en cuentas cuando se satisfacen las obligaciones asociadas con el pasivo del contrato. La base para la baja en cuentas del pasivo del contrato puede diferir dependiendo de los hechos y circunstancias.

- (b) la cuenta por cobrar de 250 m.e. es una partida monetaria. Por ello, se convierte nuevamente de acuerdo con la NIC 21 al final de cada periodo sobre el que se informa hasta la fecha de la liquidación (1 de junio de 20X4), en cuya fecha es equivalente a 475 u.m. La ganancia de cambio se reconoce en el resultado del periodo.

Dr Cuenta por cobrar	50 u.m.	
Cr. Ganancia por moneda extranjera		50 u.m.

- (b) La entidad transfiere el control de los bienes con un precio de transacción de 550 m.e. y recibe la contraprestación de 800 m.e. el 1 de junio de 20X4. La entidad reconoce las 550 m.e. de ingresos de actividades ordinarias usando la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción, que es la fecha en que esta parte de la transacción se reconoce por primera vez en los estados financieros, es decir, el 1 de junio de 20X4. Las 800 m.e. de efectivo recibidas se convierten a la tasa de cambio de contado a 1 de junio de 20X4. Las 250 m.e. de la contraprestación recibida liquidan la cuenta por cobrar de 250 m.e. que surgen de la venta del primer producto.

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 X [proyecto] *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones anticipadas*

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF X [proyecto], 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 solicitud sobre qué tasa de cambio utilizar cuando se informa sobre transacciones de ingresos de actividades ordinarias que se denominan en una moneda extranjera de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. La solicitud describía una circunstancia en la que un cliente pagó por bienes o servicios mediante un pago por anticipado no reembosable.

FC3 El Comité de Interpretaciones destacó que los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 requieren que una transacción en moneda extranjera debe registrarse, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera. La fecha de la transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

FC4 El Comité de Interpretaciones destacó que sus actividades de difusión externa indicaron que:

- (a) la cuestión afecta un número de jurisdicciones, y concretamente, al sector industrial de la construcción;
- (b) existe una diversidad de prácticas entre los que reconocen los ingresos de actividades ordinarias usando la tasa de cambio de contado en la fecha del cobro del pago anticipado no reembolsable y la tasa de cambio de contado a la fecha de la transferencia de los bienes o servicios; y
- (c) la diversidad se esperaba que continuase cuando se aplique la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

FC5 En respuesta a la diversidad de prácticas señalada, el Comité de Interpretaciones decidió desarrollar una Interpretación de la NIC 21.

### Interacción con otras Normas

FC6 El Comité de Interpretaciones destacó que el principio del párrafo 24 de la NIC 21 supone que se aplican los requerimientos de medición de otras Normas a los importes en moneda extranjera y, por separado, esos importes se convierten a la moneda funcional de la entidad de acuerdo con la NIC 21. En congruencia con esto, otras Normas no contienen ninguna guía explícita con respecto a los aspectos de moneda extranjera contenidos en las transacciones.

FC7 El Comité Interpretaciones destacó que la NIC 21 hace referencia a otras Normas. Para determinar la fecha de la transacción, el párrafo 22 de la NIC 21 requiere que una entidad se dirija a los requerimientos de reconocimiento de otras Normas. Análogamente, la tasa de cambio a usar al final de cada periodo posterior sobre el que se informa para una partida no monetaria depende de la base de medición (costo histórico o valor razonable) del importe en libros, según se requiere por otras Normas. Sin embargo, habiendo determinado la fecha del reconocimiento inicial y la base de medición de acuerdo con otras Normas, la NIC 21 es aplicable para determinar qué tasa de cambio debe usarse para convertir esas partidas en moneda extranjera en la moneda funcional de una entidad.

FC8 El Comité de Interpretaciones considera que de esta forma se proporciona una base para interpretar la NIC 21 sin necesidad de interpretar los requerimientos de reconocimiento o medición de otras Normas.

## Alcance

### Transacciones en moneda extranjera distintas de los ingresos por contratos con clientes

- FC9 La pregunta se planteó dentro del contexto de las transacciones de ingresos de actividades ordinarias en moneda extranjera. Sin embargo, puesto que es una interpretación de la NIC 21, el Comité de Interpretaciones decidió que la Interpretación [proyecto] no debe restringirse a las transacciones de ingresos de actividades ordinarias, sino que debe aplicarse al reconocimiento inicial de otras transacciones en moneda extranjera que están afectadas de forma similar por la pregunta. Esto es así porque la NIC 21 se aplica a todas las transacciones en moneda extranjera.
- FC10 El Comité de Interpretaciones destacó que surgen cuestiones similares cuando la contraprestación denominada o el precio fijado en moneda extranjera se paga o recibe por anticipado con respecto a otras transacciones. 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) realización de contratos de arrendamiento; y
  - (g) en el momento del cobro de algunas subvenciones gubernamentales.
- FC11 Aunque podrían surgir circunstancias similares con respecto a los contratos de seguros e impuestos a las ganancias, el Comité de Interpretaciones decidió que la Interpretación [proyecto] no necesita aplicarse a estas transacciones. Esto se hace así para evitar consecuencias no previstas porque:
- (a) las implicaciones de la moneda extranjera de los contratos de seguro se están abordando como parte del proyecto del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad sobre Contratos de Seguro; y
  - (b) por las complejidades con respecto a los impuestos a las ganancias debido a la interacción con los impuestos diferidos.

### Contraprestación distinta al efectivo

- FC12 La contraprestación por anticipado puede denominarse o tener el precio fijado en una 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 una moneda extranjera, a cambio de la prestación de servicios.
- FC13 El Comité de Interpretaciones destacó que la NIC 21 se aplica tanto a las transacciones en moneda extranjera distintas del efectivo como a las en efectivo. En concreto, los requerimientos para determinar la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio a aplicar en el reconocimiento inicial de las transacciones en moneda extranjera de los párrafos 21 y 22 de la NIC 21 no distinguen entre transacciones en efectivo y distintas al efectivo. El Comité de Interpretaciones concluyó que la Interpretación [proyecto] debe aplicarse a las transacciones en moneda extranjera con contraprestación distinta al efectivo y en efectivo que se denomina o cuyo precio se fija en una moneda extranjera.

### Transacciones medidas a valor razonable en el reconocimiento inicial

- FC14 Los principios del párrafo 23(c) de la NIC 21 requieren que cuando una partida no monetaria se mida a valor razonable y éste se determine en una moneda extranjera, el importe en moneda extranjera se convierta usando la tasa de cambio de contado en esa fecha de medición. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que si, después del reconocimiento inicial de un activo no monetario por pagos anticipados o un pasivo no monetario por ingresos diferidos, se requiere que ese importe se mida nuevamente para reflejar un valor razonable en una moneda extranjera en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado, (o parte de él), esta Interpretación [proyecto] no se aplicaría.

- FC15 El Comité de interpretaciones observó que cuando se requiere que un activo, gasto o ingreso se mida a valor razonable en el reconocimiento inicial, este podría ser:
- el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida. Esto ocurre en circunstancias en las que la transacción involucra contraprestación distinta al efectivo, por ejemplo, contraprestación distinta al efectivo incluida en el ingreso de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF 15. Otros ejemplos incluyen propiedades, planta y equipo comprados a cambio de activos no monetarios (a menos que el valor razonable de los activos recibidos sea más claramente evidente), y la determinación del importe de la contraprestación en el cálculo de la plusvalía de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.
  - el valor razonable del activo, gasto o ingreso. Los ejemplos incluyen el reconocimiento inicial de la mayoría de los activos y pasivos identificables en una combinación de negocios; activos financieros y pasivos financieros; y bienes o servicios comprados a alguien que no es empleado a través de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (siempre que el valor razonable de los bienes o servicios pueda estimarse con fiabilidad).
- FC16 En el reconocimiento inicial de un activo, gasto o ingreso, la Norma aplicable puede requerir que el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida o el activo, gasto o ingreso se mida:
- en la fecha en que se reconoce el activo por pagos anticipados o el pasivo por ingresos diferidos. En este caso, el importe en moneda extranjera que proceda del reconocimiento del activo no monetario por pagos anticipados o el pasivo no monetario por ingresos diferidos no se mide nuevamente con posterioridad a valor razonable en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado.
  - En una fecha de medición distinta de la del reconocimiento inicial del activo no monetario por pagos anticipados o el pasivo no monetario por ingresos diferidos. Este es el caso, por ejemplo, cuando se requiere que el activo, gasto o ingreso se mida a su valor razonable en la fecha de su reconocimiento inicial (en lugar del importe del activo por pagos anticipados o el pasivo no monetario por ingresos diferidos relacionado).
- FC17 En el primer escenario del párrafo FC16(a), el Comité de Interpretaciones concluyó que sería aplicable esta Interpretación [proyecto]. Esto es así porque después de que se reconozcan inicialmente el activo por pagos anticipados y el pasivo por ingresos diferidos, ese importe en moneda extranjera subyacente se incluye sin cambios en la medición inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o parte de él).
- FC18 Sin embargo, en el segundo escenario descrito en el párrafo FC16(b), el Comité de Interpretaciones concluyó que no sería aplicable esta Interpretación [proyecto]. Esto es así porque la fecha de medición del valor razonable usada para medir el activo, gasto o ingreso, en el reconocimiento inicial determinaría la fecha de la tasa de cambio de contado a usar para convertir el activo, gasto o ingreso en el reconocimiento inicial, de acuerdo con el principio del párrafo 23(c) de la NIC 21.
- FC19 Por consiguiente, el Comité de interpretaciones concluyó que esta Interpretación [proyecto] no se aplica en circunstancias en las que el activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de ellos que corresponda) se requiere que se mida en el reconocimiento inicial usando una base de medición diferente del importe en moneda extranjera reconocido para el activo por pagos anticipados no monetario o el pasivo por ingresos diferidos no monetario.

## Partidas monetarias

- FC20 Un cobro o pago por anticipado de la contraprestación, habitualmente da lugar a un activo no monetario por pagos anticipados o un pasivo no monetario por ingresos diferidos. Sin embargo, los términos de la transacción podrían ser tales que la contraprestación anticipada dé lugar a un activo por pagos anticipados o un pasivo por ingresos diferidos que es una partida monetaria denominada en moneda extranjera en lugar de una partida no monetaria.
- FC21 Cuando el activo por pagos anticipados o el pasivo por ingresos diferidos es una partida monetaria, los párrafos 28 y 29 de la NIC 21 requieren que la diferencia de cambio se reconozca en el resultado del periodo, cuando exista una variación en la tasa de cambios 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 solo surge cuando la contraprestación por anticipado da lugar al reconocimiento de un activo no monetario por pagos anticipados o un pasivo no monetario por ingresos diferidos. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que esta Interpretación [proyecto] no debería tratar solo circunstancias en las que la contraprestación por anticipado denominada o cuyo precio se fija en una moneda extranjera da lugar al reconocimiento de un activo por pagos anticipados o un pasivo por ingresos diferidos que son partidas no monetarias.

## Acuerdo

### La fecha de la transacción

- FC22 El párrafo 22 de NIC 21 define la fecha de la transacción para determinar qué tasa de cambio 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 las NIIF".
- FC23 El Comité de Interpretaciones observó que habría dos forma de identificar "la transacción" a efectos de determinar qué tasa de cambio usar:
- el enfoque de la "transacción única": la realización de un contrato, el cobro o pago de la contraprestación y la transferencia de bienes o servicios son todos 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, de acuerdo con las NIIF.
  - el enfoque de "transacción múltiple": la realización de un contrato, el cobro o pago de la contraprestación y la transferencia de los bienes o servicios son transacciones separadas, cada una de las cuales tendrá su propia "fecha de la transacción", cuando cumpla primero los requisitos para el reconocimiento de acuerdo con las NIIF.
- FC24 El enfoque de transacción múltiple trata la transferencia de bienes o servicios y el cobro o pago de la contraprestación como dos sucesos distintos. Este enfoque daría lugar a una fecha de transacción (y, por ello, la fecha de la tasa de cambio de contado) que fuera la misma que la del reconocimiento del activo, gasto o ingreso, independientemente del momento del pago o cobro de la contraprestación. Por otra parte, 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 inherentemente interdependientes. Por consiguiente, si el primer elemento de la transacción a reconocer es un activo no monetario por pagos anticipados o un pasivo no monetario por ingresos diferidos, eso determinaría la fecha de la transacción a efectos de la conversión del activo, gasto o ingreso (o la parte de ellos que corresponda) relacionado reconocido con posterioridad.
- FC25 El Comité de Interpretaciones concluyó que el enfoque de la transacción única es una interpretación más adecuada de la NIC 21 cuando la contraprestación anticipada da lugar a un activo por pagos anticipados o a un pasivo por ingresos diferidos, porque:
- Refleja que una entidad deja de estar expuesta al riesgo de cambio con respecto a la transacción en la medida en que ha recibido o pagado la contraprestación por anticipado. En otras palabras, después del cobro, la entidad puede controlar si continuar o no conservando la contraprestación en moneda extranjera y la exposición al riesgo de cambio; y después de un pago por anticipado de la contraprestación en moneda extranjera, la entidad deja de estar expuesta al riesgo de cambio con respecto a ese importe.
  - La obligación a realizar, reflejada en el reconocimiento de un pasivo por ingresos diferidos, y el cumplimiento posterior de esa obligación (que da lugar al ingreso) son interdependientes y son parte de la misma transacción;
  - de forma análoga, el derecho a activos, bienes o servicios futuros reflejado en el reconocimiento de un activo por pagos anticipados, y el cumplimiento posterior de esos derechos (que da lugar al reconocimiento del activo o gasto con el que se relaciona el pago anticipado), son inherentemente interdependientes; y
  - esto es congruente con el tratamiento de los activos por pagos anticipados y pasivos por ingresos diferidos como partidas no monetarias, porque estas partidas no se convertirán nuevamente con posterioridad de acuerdo con la NIC 21.
- FC26 Además, el Comité de Interpretaciones concluyó que para que una transacción "cumpla los requisitos para su reconocimiento de acuerdo con las NIIF", dicha transacción debe registrarse en los estados financieros con un valor. El Comité de Interpretaciones observó que el párrafo 4.46 del *Marco Conceptual para la Información Financiera* 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".<sup>7</sup>

<sup>7</sup> En mayo de 2015, el IASB publicó el Proyecto de Norma PN/2015/3 *Marco Conceptual para la Información Financiera*, el cual, cuando esté finalizado, sustituirá partes del *Marco Conceptual* existente. Los Contratos pendientes de ejecución (es decir, que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción) se tratan en los párrafos 4.40 a 4.42 de ese Proyecto de Norma. Estos señalan que un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación de intercambiar recursos económicos y que el derecho y obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio son favorables,

- FC27 Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que la primera fecha en la que se reconoce el primer elemento de la transacción en los estados financieros con un valor determina la fecha de la transacción, de acuerdo con el párrafo 22 de la NIC 21. Si una entidad reconoce un activo no monetario por pagos anticipados o un pasivo no monetario por ingresos diferidos, la fecha del reconocimiento inicial de ese activo por pagos anticipados o pasivo por ingresos diferidos es la fecha de la transacción. La fecha del reconocimiento inicial del activo por pagos anticipados o el pasivo por ingresos diferidos es generalmente en la que la entidad paga o recibe la contraprestación anticipada. Además, el Comité de Interpretaciones observó que el párrafo 106 de la NIIF 15 requiere que si una entidad tiene un derecho a un importe de contraprestación, de acuerdo con un contrato con un cliente que es incondicional, antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, presentará el contrato como un pasivo del contrato (es decir un pasivo por ingresos diferidos) cuando el pago se deba (si es anterior a la fecha en que se realice el pago). Sin embargo, si una entidad no reconoce un activo por pagos anticipados o un pasivo por ingresos diferidos porque, por ejemplo, el pago es al final del periodo, la fecha de la transacción es la que se reconoce inicialmente el activo, gasto o ingreso.

## **Pagos múltiples por múltiples bienes o servicios reconocidos a lo largo del tiempo**

- FC28 El Comité de Interpretaciones observó que si se recibe o paga por anticipado solo parte de la contraprestación, solo se ha reconocido inicialmente parte de la transacción como activo no monetario por pagos anticipados o pasivo no monetario por ingresos diferidos. Por ello, la fecha de la transacción se ha determinado solo para esa parte del activo, gasto o ingreso relacionado. Si el resto de contraprestación se paga al final del periodo, la fecha de la transacción para la parte restante del activo, gasto o ingreso relacionado será la fecha en que esa parte del activo, gasto o ingreso se reconoce en los estados financieros. Por consiguiente, solo la parte del activo, gasto o ingreso relacionado que se reconoce al cumplimiento del activo no monetario por pagos anticipados o la liquidación del pasivo no monetario por ingresos diferidos se convertirá en el reconocimiento inicial a la moneda funcional de la entidad, usando la tasa de cambio de contado en la fecha del reconocimiento del activo por pagos anticipados o del pasivo por ingresos diferidos. La parte (o partes) restante del activo, gasto o ingreso se convertirá, en el reconocimiento inicial, usando la tasa de cambio de contado en la fecha en que esa parte se reconozca.
- FC29 El Comité de Interpretaciones considera que este tratamiento refleja que una entidad 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 pendiente. Este tratamiento es también congruente con el uso de la tasa de cambio de contado en la fecha del reconocimiento del activo, gasto o ingreso cuando el pago o el cobro de toda la contraprestación es al final del periodo y la transacción se reconoce a lo largo del tiempo, a medida que se transfieren los bienes o servicios.
- FC30 Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que si la transacción se reconoce inicialmente por etapas (incluyendo cualquier activo no monetario por pagos anticipados o pasivo no monetario por ingresos diferidos), debe determinarse una fecha de la transacción para cada etapa.
- FC31 Para transacciones que se reconocen como activos, gastos o ingresos, en diversos momentos, o a lo largo del tiempo, es necesario determinar qué parte del activo, gasto o ingreso debe convertirse en el reconocimiento inicial usando la tasa de cambio de contado en la fecha del reconocimiento del activo por pagos anticipados o del pasivo por ingresos diferidos. El Comité de Interpretaciones destacó que el activo por pagos anticipados o el pasivo por ingresos diferidos se da de baja en cuentas cuando se reconoce la parte relacionada del activo, gasto o ingreso, que refleja cuándo se satisfacen los derechos u obligaciones asociados con el activo por pagos anticipados o el pasivo por ingresos diferidos. Este patrón de baja en cuentas y reconocimiento determina la parte del activo, ingreso o gasto relacionado que se convierte usando la tasa de cambio de contado en la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario por pagos anticipados o pasivo no monetario por ingresos diferidos. Este patrón se determina por las Normas aplicables y no se ve afectado por la denominación de la transacción en una moneda extranjera.

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

- FC32 El Comité de Interpretaciones consideró la interacción de la Interpretación [proyecto] con la presentación de las diferencias de cambio en el momento de la liquidación o nueva conversión de partidas monetarias que, de acuerdo con los párrafos 28 y 29 de la NIC 21 se reconocen en el resultado del periodo en que surgen.

---

tiene un pasivo si los términos del intercambio son desfavorables. Si el activo o el pasivo se incluyen o no en los estados financieros depende de los criterios de reconocimiento y la base de medición adoptada por el contrato incluyendo, si es aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.

- FC33 El Comité de Interpretaciones considera que la cuestión de la presentación de las diferencias de cambio en el resultado del periodo no es relevante para el problema que se aborda en la Interpretación [proyecto]. Esto es porque la Interpretación [proyecto] es solo una interpretación del significado de la "fecha de la transacción" a efectos del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera en la moneda funcional de acuerdo con los párrafos 21 y 22 de la NIC 21.

## Transición

---

- FC34 El Comité de Interpretaciones observó que la aplicación retroactiva en su totalidad en la transición a la Interpretación [proyecto], en concreto para transacciones en moneda extranjera que involucran compras de activo pueda ser una carga desproporcionada. Además, las entidades pueden no tener información suficiente para hacer un ajuste fiable de cifras comparativas. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que, en el momento de la aplicación inicial, las entidades deberían tener la opción de exención del ajuste retroactivo de todos los activos, gastos e ingresos (o parte de ellos) que se reconocieron antes del comienzo del periodo corriente sobre el que se informa o el comienzo de un periodo sobre el que se informa anterior presentado como información comparativa en el primer periodo de aplicación sobre el que se informa.
- FC35 Si una entidad aplica la Interpretación [proyecto] de forma prospectiva en la aplicación inicial, como permite el párrafo A2(b) del Apéndice A, no es necesario ajustar el patrimonio de apertura (o los estados financieros presentados anteriormente). Esto es porque la Interpretación [proyecto] no afecta la fecha de la transacción, base de medición o reconocimiento de los activos por pagos anticipados no monetarios o pasivos por ingresos diferidos no monetarios.

## Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

- FC36 El Comité de Interpretaciones destacó que si existen implicaciones significativas en la Interpretación [proyecto] para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF, la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* ya contiene una opción de medir una partida de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o activos intangibles a valor razonable y usar ese valor razonable como su costo atribuido.
- FC37 Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió que no son necesarios requerimientos o exenciones específicos para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF con respecto a esta Interpretación [proyecto].