

## IFRS in Focus (edición en español)

### IASB publica el IFRS (NIIF) 14 *Cuentas regulatorias diferidas*

#### Contenidos

#### ¿Por qué ha sido emitido el nuevo Estándar?

#### ¿Cuáles entidades son elegibles para aplicar el nuevo Estándar?

#### ¿Cuáles son las implicaciones contables de la aplicación del IFRS (NIIF) 14?

#### ¿Cómo se presentan en los saldos de las cuentas regulatorias diferidas?

#### ¿Qué revelaciones adicionales son requeridas por el IFRS (NIIF) 14?

#### ¿Cuándo aplican los nuevos requerimientos?

Esta edición de IFRS in Focus esboza los requerimientos del IFRS (NIIF) 14 *Cuentas regulatorias diferidas*, el cual especifica la contabilidad para los saldos de las cuentas regulatorias diferidas que surjan de una regulación tarifaria. El Estándar está disponible solo para quienes por primera vez adoptan los IFRS (NIIF) cuando reconozcan los saldos de las cuentas regulatorias diferidas según sus PCGA anteriores.

#### La línea de resultados

- El IFRS (NIIF) 14 permite que quienes adoptan por primera vez los IFRS (NIIF) y son elegibles continúen sus anteriores políticas de contabilidad PCGA relacionadas con las tarifas reguladas, con cambios limitados.
- El Estándar requiere la presentación separada en el estado de posición financiera, de los saldos de las cuentas regulatorias diferidas y en el estado de utilidad o pérdida y otros ingresos comprensivos de los movimientos en esos saldos.
- Se requieren revelaciones para identificar la naturaleza de, y los riesgos asociados con, la forma de la regulación tarifaria que ha dado origen al reconocimiento de los saldos de las cuentas regulatorias diferidas.
- El IFRS (NIIF) 14 es efectivo para los primeros estados financieros anuales IFRS de la entidad para el período que comience en o después del 1 enero 2016, con aplicación temprana permitida.

#### ¿Por qué ha sido emitido el nuevo Estándar?

La carencia de orientación específica en los IFRS (NIIF) que aborde la contabilidad para las actividades de tarifa regulada ha resultado en que se le haga a IASB una serie de solicitudes de orientación. En consecuencia, en septiembre de 2012 IASB comenzó un proyecto comprensivo sobre las actividades de tarifa regulada. Este proyecto comprensivo actualmente está en su fase de investigación, con un documento para discusión que se espera sea emitido a finales de 2014.

Sin embargo, IASB ha estado preocupado porque la carencia de orientación puede ser una barrera para la adopción de los IFRS (NIIF) por las entidades que realicen actividades de tarifa regulada. Como resultado, IASB decidió agregar una fase adicional para desarrollar un Estándar de alcance limitado para proporcionar una solución intermedia, de corto plazo, para las entidades de tarifa regulada que todavía no hayan adoptado los IFRS (NIIF) pero que reconozcan saldos de cuentas regulatorias diferidas según sus PCGA anteriores.

Para más información útil por favor  
vea los siguientes sitios web:

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

La emisión del IFRS (NIIF) 14 como un Estándar de alcance limitado no anticipa el resultado el proyecto comprensivo que tiene la intención de abordar el problema más amplio de si los saldos de las cuentas regulatorias diferidas satisfacen las definiciones de activos y pasivos contenidas en la *Estructura (Marco) conceptual*. En lugar de ello, el IFRS (NIIF) 14 es una solución intermedia para promover la adopción de los IFRS (NIIF) y para agregar comparabilidad mediante asegurar que las cantidades de los saldos de las cuentas regulatorias diferidas y los movimientos consiguientes sean identificados de manera clara en los estados financieros.

#### Observación

El Estándar intermedio emitido por IASB es de naturaleza similar a los Estándares intermedios que han sido emitidos en el pasado – *IFRS (NIIF) 4 Contratos de seguro* e *IFRS (NIIF) 6 Exploración y evaluación de recursos minerales*. Esos Estándares intermedios ‘heredan’ de manera efectiva los requerimientos existentes según los anteriores PCGA pendientes del desarrollo de un IFRS (NIIF) comprensivo. La experiencia tanto con el IFRS (NIIF) 4 como con el IFRS (NIIF) 6 sugiere que ‘intermedio’ puede significar un período considerable de tiempo dada la complejidad de los problemas implicados.

#### ¿Cuáles entidades son elegibles para aplicar el nuevo Estándar?

A una entidad le está permitido (pero no requerido) aplicar el IFRS (NIIF) 14 si la entidad:

- adopta los IFRS (NIIF) por primera vez;
- participa en actividades de tarifa regulada; y
- reconoció según sus anteriores PCGA cantidades por saldos de cuentas regulatorias diferidas.

Por consiguiente, una entidad solo puede aplicar el IFRS (NIIF) 14 a partir de la adopción de los IFRS (NIIF) si previamente ha reconocido saldos de cuentas regulatorias diferidas en sus estados financieros según sus anteriores PCGA.

Quizás uno de los aspectos más complejos del Estándar es identificar qué tipos de regulación tarifaria caen dentro del alcance del Estándar. La regulación tarifaria es definida como “la estructura para establecer los precios que pueden ser cargados a los clientes por bienes o servicios y esa estructura está sujeta a vigilancia y/o aprobación por parte de un regulador tarifario”. Regulador tarifario es un cuerpo autorizado que está empoderado por estatuto o por regulación para establecer la tarifa o el rango de tarifas que vinculan a una entidad.

Las entidades que participan en actividades auto-reguladas, i.e. actividades que no estén sujetas a una estructura de fijación de precios que sea vigilada y/o aprobada por un regulador tarifario, no son elegibles para aplicar el IFRS (NIIF) 14. Por consiguiente, el IFRS (NIIF) 14 no es aplicable a una entidad con posición dominante en un mercado que decide auto-regular para evitar la potencial intervención del gobierno que pueda ocurrir si la entidad fuera percibida como que esté abusando de su posición dominante. En lugar de ello, necesita participar un regulador tarifario normal. Sin embargo, una entidad auto-regulada puede ser elegible para aplicar el Estándar si:

- el cuerpo de gobierno propio de la entidad o una entidad relacionada establece los precios tanto en los intereses de los clientes como para asegurar la viabilidad financiera general de la entidad dentro de una estructura especificada; y
- esta estructura está sujeta a vigilancia y/o aprobación de un cuerpo autorizado que esté empoderado por estatuto o regulación.

#### Observación

El borrador para discusión pública que precedió al IFRS (NIIF) 14 propuso que aplicaría solo a los regímenes de tarifa regulada según los cuales la tarifa permitida esté diseñada para recuperar los costos admisibles de la entidad para proporcionar los bienes o servicios regulados. En las nuevas deliberaciones de la Junta y luego de considerar las respuestas recibidas al ED, este criterio ha sido eliminado. IASB tomó esta decisión en línea con su objetivo de reducir las barreras a la adopción de los IFRS (NIIF) y de evitar ser percibida como prejuzgar el resultado del proyecto comprensivo vigente sobre la regulación tarifaria. IASB asumió el punto de vista de que restringir el alcance del IFRS (NIIF) 14 a quienes adopten por primera vez que actualmente reconozcan saldos regulatorios según sus anteriores PCGA sería suficiente para limitar la población de entidades que reconozcan los saldos de cuentas regulatorias diferidas según los IFRS (NIIF).

## ¿Cuáles son las implicaciones contables de la aplicación del IFRS (NIIF) 14?

La entidad que es elegible, y elige, aplicar el IFRS (NIIF) 14 en sus primeros estados financieros IFRS (NIIF) continúa usando sus anteriores políticas de contabilidad PCGA para el reconocimiento, medición, deterioro y des-reconocimiento de los saldos de cuentas regulatorias diferidas. Esencialmente, esto significa que, con relación a esos saldos, continúan aplicando las determinaciones de los anteriores PCGA de la entidad.

Sin embargo, el IFRS (NIIF) 14 introduce requerimientos específicos de presentación y revelación tal y como se establece a continuación.

Si la entidad elegible selecciona aplicar el Estándar, debe aplicar los requerimientos a todos los saldos de cuentas regulatorias diferidas que surjan de todas sus actividades de tarifa regulada.

El IFRS (NIIF) 14 no aplica a las cantidades que sean permitidas o requeridas para ser reconocidas como activos o pasivos de acuerdo con otros Estándares. Tales cantidades, por consiguiente, no deben ser incluidas como parte de los saldos de cuentas regulatorias diferidas.

Los saldos de cuentas regulatorias diferidas son por consiguientes los saldos de cualquier cuenta de gastos (o ingresos) que no serían reconocidos como un activo o pasivo de acuerdo con otros Estándares, pero que califican para diferirlos de acuerdo con el régimen de regulación tarifaria.

### Observación

De manera deliberada IASB ha evitado los términos “activos regulatorios” y “pasivos regulatorios” con el fin de no prejuzgar el resultado de su proyecto comprensivo que está considerando si los saldos de cuentas regulatorias diferidas satisfacen la definición de activos o pasivos contenidas en la *Estructura (Marco) Conceptual*. En lugar de ello, el IFRS (NIIF) 14 requiere que tales saldos sean presentados como saldos débito regulatorios diferidos o saldos crédito regulatorios diferidos.

También, los otros Estándares continúan aplicando y también puede necesitarse que sean aplicados a los saldos de cuentas regulatorias diferidas para reflejarlos de la manera apropiada en los estados financieros.

La Orientación para la Aplicación establece cómo el nuevo Estándar interactuará con los otros IFRS (NIIF). La tabla que aparece a continuación establece las excepciones a, y las exenciones de, otros Estándares y los requerimientos adicionales de presentación y revelación que son aplicables.

Estándar	Aplicación
IAS (NIC) 10 <i>Eventos ocurridos después del período de presentación de reporte</i>	Ajustes a los estimados y supuestos usados en la determinación de los saldos de cuenta regulatorios diferidos a ser considerados por el impacto de los eventos que ocurran entre el final del período de presentación de reporte y la fecha en que se autoriza la emisión de los estados financieros.
IAS (NIC) 12 <i>Impuestos a los ingresos</i>	<p>Los activos tributarios diferidos y los pasivos tributarios diferidos relacionados con los saldos de cuentas regulatorias diferidos no deben ser presentados como parte del total de activo (pasivo) tributario diferido requerido por el IAS (NIC) 12, sino ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• como parte de los saldos de cuentas regulatorias diferidas relacionados; o</li><li>• como un elemento de línea separado junto con el saldo de cuenta regulatoria diferida relacionada.</li></ul> <p>De manera similar, los movimientos en los activos tributarios diferidos y los pasivos tributarios diferidos relacionados con los saldos de cuenta regulatorios diferidos no deben ser presentados como parte de los elementos de línea de gastos (ingresos) tributarios en el estado de ingresos o en el estado de otros ingresos comprensivos requeridos por el IAS (NIC) 12, sino ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• como parte de los movimientos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos; o</li><li>• como un elemento de línea separado junto con los elementos de línea relacionados presentados por los movimientos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos.</li></ul>
IAS (NIC) 33 <i>Ganancias por acción</i>	Por cada cantidad presentada de GPA (ganancias por acción), las medidas adicionales de las GPA básicas y diluidas a ser presentadas que excluyan los movimientos netos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos.
IAS (NIC) 36 <i>Deterioro del valor de los activos</i>	<p>Las anteriores políticas de contabilidad PCGA de la entidad son aplicadas para identificar, reconocer, medir y reversar cualquier deterioro de sus saldos de cuenta regulatorios diferidos reconocidos.</p> <p>Sin embargo, para una unidad generadora de efectivo (UGE) que incluya saldos de cuenta regulatorios diferidos, los requerimientos del IAS (NIC) 36 aplican a esa UGE. La entidad debe aplicar la orientación contenida en el IAS (NIC) 36 para determinar si los saldos de cuenta regulatorios diferidos hacen parte del valor en libros de la UGE para propósitos de deterioro. Si una pérdida por deterioro es identificada para la UGE, debe ser reconocida de acuerdo con el</p>

Estándar	Aplicación
	IAS (NIC) 36.
IFRS (NIIF) 3 <i>Combinaciones de negocios</i>	<p>Si la entidad que aplica el IFRS (NIIF) 14 adquiere un negocio, el adquirente debe aplicar sus anteriores políticas de contabilidad PCGA para el reconocimiento y la medición de los saldos de cuenta regulatorios diferidos a los saldos de cuenta regulatorios diferidos del adquirido a la fecha de adquisición. Los saldos de cuenta regulatorios diferidos del adquirido deben ser reconocidos en los estados financieros consolidados, independiente de si el adquirido reconoció esos saldos en sus propios estados financieros.</p> <p>Sin embargo, si el adquirente no reconoce saldos de cuenta regulatorios diferidos y subsiguientemente adquiere una subsidiaria que sí los reconoce, el adquirente no es elegible para aplicar el IFRS (NIIF) 14.</p>
IFRS (NIIF) 5 <i>Activos no-corrientes tenidos para la venta y operaciones descontinuadas</i>	<p>Los requerimientos de medición del IFRS (NIIF) 5 no aplican a los saldos de cuenta regulatorios diferidos.</p> <p>Cuando una operación descontinuada incluye una actividad de tarifa regulada, los movimientos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos no se incluyen como parte de los elementos de línea requeridos según el IFRS (NIIF) 5. En lugar de ello, los movimientos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos relacionados con la operación descontinuada son presentados en el estado de ingresos ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• como parte de los movimientos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos; o</li> <li>• como un elemento de línea separado junto con el elemento de línea relacionado presentado por los otros movimientos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos relacionados con utilidad o pérdida.</li> </ul> <p>De manera similar, si un grupo para disposición incluye saldos de cuenta regulatorios diferidos, esos saldos no deben ser incluidos en los elementos de línea requeridos por el IFRS (NIIF) 5. En lugar de ello, los saldos de cuenta regulatorios diferidos que hacen parte del grupo para disposición deben ser presentados ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• como parte de los saldos de cuenta regulatorios diferidos; o</li> <li>• como un elemento de línea separado junto con los otros saldos de cuenta regulatorios diferidos relacionados.</li> </ul>
IFRS (NIIF) 10 <i>Estados financieros consolidados</i>	<p>Si la matriz reconoce saldos de cuenta regulatorios diferidos según el IFRS (NIIF) 14 en sus estados financieros consolidados, las mismas políticas de contabilidad deben ser aplicadas a los saldos de cuenta regulatorios diferidos de todas sus subsidiarias. Esto es independiente de si las subsidiarias reconocen tales saldos en sus propios estados financieros.</p>
IAS (NIC) 28 <i>Inversiones en asociadas y negocios conjuntos</i>	<p>Para las inversiones contabilizadas usando el método del patrimonio, el inversionista que reconoce saldos de cuenta regulatorios diferidos según el IFRS (NIIF) 14 debe aplicar las mismas políticas de contabilidad a los saldos de cuenta regulatorios diferidos de sus asociadas y negocios conjuntos cuando aplique el método del patrimonio. Esto es independiente de si la asociada o negocio conjunto reconoce tales saldos en sus propios estados financieros.</p>
IFRS (NIIF) 12 <i>Revelación de intereses en otras entidades</i>	<p>Revelaciones adicionales son requeridas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• movimientos netos en los saldos de cuenta regulatorios diferidos incluidos en la utilidad o pérdida al interés no-controlante de cada una de las subsidiarias de la entidad con intereses no-controlantes materiales;</li> <li>• total de saldos débito regulatorios diferidos, saldos crédito regulatorios diferidos y los movimientos netos en esos balances, separando las cantidades reconocidas en utilidad o pérdida y en otros ingresos comprensivos, para todas las entidades para las cuales la información financiera resumida esté requerida que sea revelada según el IFRS (NIIF) 12 (i.e. cada subsidiaria con intereses no-controlantes materiales, cada negocio conjunto material y en agregado para todos los otros negocios conjuntos, cada asociada material y en agregado para todas las otras asociadas); y</li> <li>• la porción de la ganancia o pérdida reconocida en la pérdida de control de una subsidiaria que es atribuible al des-reconocimiento de saldos de cuenta regulatorios diferidos de esa subsidiaria.</li> </ul>

### ¿Cómo se presentan en los saldos de las cuentas regulatorias diferidas?

La entidad que aplique el IFRS (NIIF) 14 está requerida a presentar elementos de línea separado para los saldos débito de cuentas regulatorias diferidas y para los saldos crédito de cuentas regulatorias diferidas. Los saldos de cuenta regulatorios diferidos no deben ser clasificados como corrientes o no-corrientes. En lugar de ello, se presentan luego del sub-total para el total de activos (total de pasivos) antes de los saldos de cuenta regulatorios diferidos, seguidos por el total para los activos (pasivos) y los saldos débito (crédito) de cuenta regulatorios diferidos.

Activos no-corrientes	XXX
Activos corrientes	XXX
Total de activos	XXX
Saldos débito de cuenta regulatorios diferidos	XXX
Activos tributarios diferidos relacionados con saldos de cuenta regulatorios diferidos	XXX
Total de activos y de saldos débito de cuenta regulatorios diferidos	XXX

\* El activo tributario diferido relacionado también puede ser presentado dentro del elemento de línea de los saldos débito de cuenta regulatorios diferidos

El movimiento neto en los saldos de cuenta regulatorios diferidos en el período que se relaciona con los elementos reconocidos en otros ingresos comprensivos debe ser preparado por separado en el estado de otros ingresos comprensivos. Se requieren elementos de línea separados para el movimiento neto que subsiguientemente será reclasificado a utilidad o pérdida (i.e. "reciclado") y el movimiento neto que subsiguientemente no será reclasificado.

El movimiento neto restante en los saldos de cuenta regulatorios diferidos (excluyendo los movimientos no reflejados en utilidad o pérdida tales como las adquisiciones) debe ser presentado en un elemento de línea separado en utilidad o pérdida. Se debe presentar el sub-total de ingresos y gastos antes del movimiento neto en los saldos de cuenta regulatorios diferidos.

Para ilustrar, el estado de ingresos puede ser presentado de la siguiente manera.

Ingresos ordinarios	xxx
Costo de ventas	xxx
Utilidad bruta	xxx
Otros ingresos	xxx
Costos de distribución	(xxx)
Gastos de administración	(xxx)
Otros gastos	(xxx)
Costos financieros	(xxx)
Utilidad antes de impuestos	xxx
Gastos por impuestos a los ingresos	(xxx)
Utilidad del año antes del movimiento neto en los saldos de cuenta regulatorios diferidos	xxx
Movimiento neto en los saldos de cuenta regulatorios netos relacionados con utilidad o pérdida	xxx
Movimiento neto en impuesto diferido que surge de los saldos de cuenta regulatorios diferidos relacionados con utilidad o pérdida*	(xxx)
Utilidad del año y movimiento neto en saldos de cuenta regulatorios diferidos	xxx

\* El movimiento relacionado con el impuesto diferido también puede ser presentado en el movimiento neto en el elemento de línea de los saldos de cuenta regulatorios netos

#### ¿Qué revelaciones adicionales son requeridas por el IFRS (NIIF) 14?

La tabla anterior incluye revelaciones adicionales requeridas por el IFRS (NIIF) 14 para las entidades que apliquen el IAS (NIC) 33 y el IFRS (NIIF) 12.

Además, el IFRS (NIIF) 14 contiene requerimientos específicos de revelación para permitirles a los usuarios evaluar la naturaleza de, y los riesgos asociados con, cada tipo de actividad auto-regulada y los efectos de la regulación tarifaria en la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Esas revelaciones incluyen:

- explicación de cada tipo de actividad de tarifa regulada;
- conciliaciones del valor en libro al comienzo y al final del período por cada clase de saldo de cuenta regulatorio diferido;
- la tasa de retorno o la tasa de descuento usada para reflejar el valor del dinero en el tiempo aplicable a cada clase de saldo de cuenta regulatorio diferido; y
- los períodos restantes durante los cuales la entidad espera recuperar (o amortizar) el valor en libros de cada clase de saldo débito de cuenta regulatoria diferida o la reversa de cada clase de saldo crédito de cuenta regulatoria diferida.

### **Observación**

El principio fundamental que subyace a los requerimientos de presentación y revelación es que los efectivo de continuar aplicando la contabilidad de la tarifa regulada con una base consistente con los anteriores PCGA se muestren por separado de los activos, pasivos y resultados de las otras actividades en los estados financieros. La presentación separada de los saldos de cuenta regulatorios diferidos y de los movimientos consiguientes mejorará la comparabilidad con los estados financieros de las entidades de tarifa regulada que no sean elegibles para, o que no escojan hacerlo, aplicar el nuevo Estándar así como con las entidades sin actividades de tarifa regulada.

### **¿Cuándo aplican los nuevos requerimientos?**

El IFRS (NIIF) 14 puede ser aplicado si los primeros estados financieros anuales IFRS (NIIF) de la entidad son para un período que comience en o después del 1 Enero 2016. Se permite la aplicación temprana.

## Contactos clave

### Oficina global IFRS

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

## Centros de excelencia IFRS

### Americas

Canada

LATCO

United States

Karen Higgins

Fermin del Valle

Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca

iasplus-LATCO@deloitte.com

iasplusamericas@deloitte.com

### Asia-Pacific

Australia

China

Japan

Singapore

Anna Crawford

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au

iasplus@deloitte.com.hk

iasplus-tokyo@tohatsu.co.jp

iasplus-sg@deloitte.com

### Europe-Africa

Belgium

Denmark

France

Germany

Italy

Luxembourg

Netherlands

Russia

South Africa

Spain

United Kingdom

Thomas Carlier

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Andreas Barckow

Franco Riccomagno

Eddy Termaten

Ralph ter Hoeven

Michael Raikhman

Nita Ranchod

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com

Dk\_iasplus@deloitte.dk

iasplus@deloitte.fr

iasplus@deloitte.de

friccomagno@deloitte.it

luisplus@deloitte.lu

iasplus@deloitte.nl

iasplus@deloitte.ru

iasplus@deloitte.co.za

iasplus@deloitte.es

iasplus@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – January 2014 – IASB publishes IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts** – Traducción realizada por Samuel A.

Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembros puede verse en el sitio web [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 200.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

© 2014 Deloitte Touche Tohmatsu Limited.