

## **NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas**

El IASB emitió una nueva norma, cuyo título en inglés es "IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts". El objetivo de esta nueva NIIF es "mejorar la comparabilidad de la información financiera de entidades que se dedican a actividades de tarifas reguladas".

Esta nueva NIIF es de carácter "interino", lo que significa que no es la visión definitiva del IASB sobre la problemática que aborda, sino que incluye soluciones y consensos parciales a los que el Consejo Emisor ha llegado. El carácter "interino" de esta nueva NIIF no afecta su necesario cumplimiento, en los términos que ella establece, por parte de las entidades que preparan sus estados financieros siguiendo los estándares emitidos por el IASB.

\*Algo similar sucede con la NIIF 4 Contratos de Seguros, que es una "NIIF interina" (ya desde hace varios años) que se "aplica" mientras el IASB prosigue con su proyecto de "NIIF definitiva" sobre contratos de seguros.

### ***Introducción***

La NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Regulada, describe los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas como los importes de gasto o ingreso que no se reconocerían como activos o pasivos de acuerdo con otras Normas, pero que cumplen los requisitos para ser diferidos de acuerdo con esta Norma, porque el importe se incluye, o se espera incluir, por el regulador de la tarifa al establecer los precios que una entidad puede cargar a los clientes por bienes o servicios con tarifas reguladas.

Esta Norma permite que una entidad que adopta por primera vez las NIIF y se encuentra dentro de su alcance continúe contabilizando los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, de acuerdo con sus PCGA anteriores a la adopción de las NIIF. Sin embargo, la NIIF 14 introduce cambios limitados en algunas prácticas contables según PCGA anteriores para saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, que se relacionan principalmente con la presentación de dichas cuentas.

## IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

El alcance de esta Norma se limita a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF, que reconocían los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores, tal como se los define en la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (es decir, la base de contabilización que una entidad que adopta por primera vez las NIIF utilizaba inmediatamente antes de adoptar las NIIF). Una entidad que queda dentro del alcance de esta Norma y que decide aplicarla en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, continuará utilizándola en sus estados financieros posteriores.

Esta Norma tendrá vigencia para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada.

### ***Motivos para Publicación de la Norma.***

(a) Los requerimientos de algunos organismos nacionales emisores de normas de contabilidad permiten o requieren que las entidades que están sujetas a regulación de tarifas capitalicen y difieran desembolsos, que entidades que no tienen tarifas reguladas reconocerían como gasto. De forma análoga, se permite o requiere que estas entidades con tarifas reguladas difieran ingresos, que entidades que no tienen tarifas reguladas reconocerían como ingreso en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se presentan en una variedad de formas. Se describen con frecuencia como "activos de actividades reguladas" y "pasivos de actividades reguladas", pero, en ocasiones, se incorporan dentro de otras partidas en los estados financieros, tales como propiedades, planta y equipo;

(b) Actualmente no existe una Norma en las NIIF que aborde de forma específica la contabilización de las actividades con tarifas reguladas. En consecuencia, se requiere que una entidad determine su política contable sobre los efectos financieros de la regulación de tarifas, de acuerdo con los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. El IASB no ha encontrado evidencia de diversidad significativa en la práctica dentro de las jurisdicciones que están aplicando las NIIF, porque casi todas las entidades han eliminado los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en el momento de hacer la transición a las NIIF y, por ello, no los reconocen en los estados financieros conforme a las NIIF.

## IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

Sin embargo, a pesar de esta congruencia de tratamiento dentro de los estados financieros conforme a las NIIF, existen opiniones distintas dentro de las jurisdicciones que todavía no han adoptado las NIIF, y también dentro de algunas otras que las han adoptado, sobre la forma en que deben contabilizarse los efectos de la regulación de tarifas. Esto ha dado lugar a varias peticiones al IASB de guías, que han preguntado si los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas podrían cumplir las definiciones de activos y pasivos del Marco Conceptual para la Información Financiera (el Marco Conceptual), dependiendo de los términos de la regulación de tarifas;

(c) la ausencia de guías específicas en las NIIF ha dado lugar a que en varias jurisdicciones que todavía no han adoptado las NIIF totalmente, adopten diferentes enfoques para informar sobre los efectos de la regulación de tarifas, lo cual podría reducir la comparabilidad y transparencia para los usuarios de los estados financieros; y

(d) los ingresos y gastos que están sujetos a regulación de tarifas son significativos para entidades que están implicadas en actividades con tarifas reguladas, tales como los sectores industriales de servicio público, telecomunicaciones y transporte. Por consiguiente, la ausencia de guías podría ser una barrera significativa para la adopción de las NIIF por esas entidades.

### *Principales características de esta Norma*

(a) Permite que una entidad que adopta las NIIF continúe utilizando, en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF y posteriores, sus políticas contables según PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sin considerar de forma específica los requerimientos del párrafo 11 de la NIC 8;

(b) Requiere que las entidades presenten los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas como partidas separadas en el estado de situación financiera y presenten los movimientos en dichos saldos de las cuentas como partidas separadas en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral; y

(c) requiere revelar información específica para identificar la naturaleza y riesgos asociados con la regulación de tarifas que han dado lugar al reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de acuerdo con esta Norma.

Dr. Alexei Estrella Morales

*Members of the SME Implementation Group - LASB*

*Members Effects Analysis Consultative Group LASB*

[alexei\\_estrella@hotmail.com](mailto:alexei_estrella@hotmail.com)



## **Ejemplos de la NIIF 14. Presentación ilustrativa de estados financieros**

Esta Norma requieren que una entidad presente los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y cualquier activo (pasivo) por impuestos diferidos relacionado y el movimiento neto en dichos saldos como partidas separadas en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral respectivamente. Los subtotales se presentan antes de que se presenten las partidas de actividades reguladas. Además, cuando una entidad presenta ganancias por acción de acuerdo con la NIC 33 Ganancias por Acción, además, el párrafo 26 requiere que presente ganancias por acción básicas y diluidas adicionales, las cuales se calculan excluyendo el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

## IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

Ejemplo 1 Ilustra la forma en que podrían cumplirse estos requerimientos, pero no pretende ilustrar, con mayor generalidad, todos los aspectos de esta Norma o NIIF.

**Grupo XYZ —Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7**  
(en unidades monetarias)

	31 Dic 20X7	31 Dic 20X6
<b>ACTIVOS</b>		
<b>Activos no corrientes</b>		
Propiedades, planta y equipo	350.700	360.020
Plusvalía	80.800	91.200
Otros activos intangibles	227.470	227.470
Inversiones en asociadas	100.150	110.770
Inversiones en instrumentos de patrimonio	129.790	146.460
	<b>888.910</b>	<b>935.920</b>
<b>Activos corrientes</b>		
Inventarios	135.230	132.500
Cuentas por cobrar comerciales	91.600	110.800
Otros activos corrientes	25.650	12.540
Efectivo y equivalentes al efectivo	212.160	220.570
	<b>464.640</b>	<b>476.410</b>
<b>Total activos</b>	<b>1.353.550</b>	<b>1.412.330</b>
Saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas y activo por impuestos diferidos relacionado	112.950	111.870
<b>Total activos y saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas</b>	<b>1.466.500</b>	<b>1.524.200</b>

Nota: El total agregado que se presenta para los saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas y el activo por impuestos diferidos relacionado incluye la suma de los saldos deudores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de 100.240 u.m. (20X6 – 102.330 u.m.) más el activo por impuestos diferidos que está relacionado con el reconocimiento de los saldos deudores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de 12.710 u.m. (20X6 – 9.540 u.m.). Esta presentación agregada está permitida por los párrafos 24 y B11 de esta Norma. En el Ejemplo 2 se ilustra una presentación desagregada alternativa.

IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

**Grupo XYZ —Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7**  
(en unidades monetarias)

	31 Dic 20X7	31 Dic 20X6
<b>PATRIMONIO Y PASIVOS</b>		
<b>Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora</b>		
Capital en acciones	650.000	600.000
Ganancias acumuladas	243.500	164.500
Otros componentes de patrimonio	<u>10.200</u>	<u>21.200</u>
	903.700	785.700
<b>Participaciones no controladoras</b>	<u>70.050</u>	<u>45.800</u>
<b>Total Patrimonio</b>	<u><b>973.750</b></u>	<u><b>831.500</b></u>
<b>Pasivos no corrientes</b>		
Préstamos a largo plazo	120.000	160.000
Impuestos diferidos	28.800	26.040
Provisiones a largo plazo	<u>28.850</u>	<u>52.240</u>
	<u>177.650</u>	<u>238.280</u>
<b>Pasivos corrientes</b>		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	87.140	111.150
Préstamos a corto plazo	80.000	200.000
Parte corriente de préstamos a largo plazo	10.000	20.000
Cuentas por pagar por impuestos corrientes	35.000	42.000
Provisiones a corto plazo	<u>5.000</u>	<u>4.800</u>
	<u>217.140</u>	<u>377.950</u>
<b>Total pasivos</b>	<u><b>394.790</b></u>	<u><b>616.230</b></u>
<b>Patrimonio y pasivos totales</b>	<b>1.368.540</b>	<b>1.447.730</b>
Saldos acreedores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas	<u>97.960</u>	<u>76.470</u>
<b>Total patrimonio, pasivos y saldos acreedores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas</b>	<u><b>1.466.500</b></u>	<u><b>1.524.200</b></u>

Nota: los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas no se describen como activos o pasivos a efectos de esta Norma. Los subtotales descritos como "Total activos" y "Total pasivos" son comparables con los que se presentarían si los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas no se reconocieran. La diferencia entre estos dos subtotales representa el saldo neto de todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos y el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocería, en otro caso, dentro de las ganancias acumuladas u otros componentes de patrimonio.

## IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

Grupo XYZ—Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el año finalizado a 31 de diciembre de 20X7

(Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de gastos dentro del resultado del periodo por función)  
(en unidades monetarias)

	20X7	20X6
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	390.000	358.784
Costo de ventas	<u>(237.062)</u>	<u>(230.000)</u>
Ganancia bruta	152.938	128.784
Otros ingresos	44.247	16.220
Costos de distribución	(9.000)	(13.700)
Gastos de administración	(20.000)	(31.500)
Otros gastos	(2.100)	(1.200)
Costos financieros	(8.000)	(7.500)
Participación en las ganancias de asociadas	<u>35.100</u>	<u>15.100</u>
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>193.185</b>	<b>106.204</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	<u>(43.587)</u>	<u>(44.320)</u>
<b>Ganancia del año antes de movimientos netos en saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas</b>	<b>149.598</b>	<b>61.884</b>
Movimiento neto en saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo y el movimiento de impuestos diferidos relacionado	<u>(27.550)</u>	<u>3.193</u>
<b>Ganancia del año y movimientos netos en saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas</b>	<b>122.048</b>	<b>65.077</b>
<b>Otro resultado integral: Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo</b>		
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(7.938)	(3.784)
Movimiento neto en saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con otro resultado integral	<u>7.140</u>	<u>4.207</u>
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuesto a las ganancias</b>	<b>(798)</b>	<b>423</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b><u>121.250</u></b>	<b><u>65.500</u></b>
Ganancia y movimientos netos en saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas atribuible a:		
Propietarios de la controladora	97.798	51.977
Participaciones no controladoras	<u>24.250</u>	<u>13.100</u>
	<b><u>122.048</u></b>	<b><u>65.077</u></b>
Resultado integral total atribuible a		
Propietarios de la controladora	97.000	52.400
Participaciones no controladoras	<u>24.250</u>	<u>13.100</u>
	<b><u>121.250</u></b>	<b><u>65.500</u></b>
<b>Ganancias por acción (en unidades monetarias):</b>		
Básicas y diluidas	<u>0,61</u>	<u>0,35</u>
Básicas y diluidas incluyendo el movimiento neto en saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas	<u>0,46</u>	<u>0,30</u>

### Notas

(1) Para simplificar el ejemplo, se supone que todos los saldos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se relacionan con actividades que se llevan a cabo en subsidiarias totalmente participadas y, por ello, no hay importes atribuibles a participaciones no controladoras.

## IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

(2) El total agregado que se presenta para el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionado con el resultado del periodo y el movimiento por impuestos diferidos relacionado incluye el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de 30.720 u.m. (20X6 – 9.127 u.m.) y el movimiento neto en el activo por impuestos diferidos relacionado que tiene relación con el reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, que es de 3.170 u.m. (20X6 – 12.320 u.m.). Esta presentación agregada está permitida por los párrafos 24 y B12 de esta Norma. En el