

TÍTULO:	CINIIF 22: TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

**SUBELET, CARLOS J.
SUBELET, MA. CECILIA**

CINIIF 22: TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS

Los colaboradores desarrollan en esta oportunidad la Interpretación CINIIF 22: "Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas", la reciente Interpretación emitida por el "Comité de Interpretaciones de las Normas de Internacionales de Información Financiera", referida al tratamiento contable de tales transacciones. Realmente importa señalar que la NIC 21 trata los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera y los principales problemas que se enfrentan en ella son qué tasas de cambio usar y cómo reportar en los estados financieros dichas variaciones.

I - INTRODUCCIÓN

El "comité de interpretaciones" de las NIIF (CINIIF) recibió una consulta en la que se pregunta sobre la forma de determinar "la fecha de la transacción" a efectos de establecer el tipo de cambio a utilizar para reconocer ingresos de actividades ordinarias en circunstancias en las que una entidad ha recibido una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

Cabe recordar que la NIC 21 "Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera" especifica los tipos de cambio a utilizar en el reconocimiento inicial de una transacción realizada en moneda extranjera en la moneda funcional de una entidad. Más precisamente, su párrafo 21 indica que ha de emplearse el tipo de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera a la fecha de la transacción⁽¹⁾.

Sin embargo, la NIC 21 no aborda la forma de determinar el tipo de cambio para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando una entidad ha recibido una contraprestación anticipada en moneda extranjera. Al analizar esta cuestión, el "comité de interpretaciones" observó que:

- a) el cobro o pago de una contraprestación anticipada en moneda extranjera no está restringido a transacciones de ingresos de actividades ordinarias;
- b) la cuestión afecta a varias jurisdicciones. Concretamente, al sector industrial de la construcción; y
- c) se aplican métodos de presentación diversos. Algunas entidades reconocen los ingresos de actividades ordinarias usando el tipo de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha del cobro de la contraprestación anticipada, mientras que otras utilizan el tipo de cambio de la fecha en que se reconoce el ingreso de actividades ordinarias.

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

En consecuencia, el "comité de interpretaciones" publicó un borrador de "Interpretación sobre Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas" el 21 de octubre de 2015.

Basándose en los comentarios recibidos por el "comité de interpretaciones", en diciembre de 2016 se emitió la CINIIF 22 "Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas" por la cual se aclaró la fecha usada para la conversión cuando una transacción en moneda extranjera involucra un pago o cobro anticipado.

II - ESTRUCTURA Y CONTENIDO

El contenido desarrollado en esta sección es el siguiente:

1. Alcance.
2. Descripción del problema.
3. Acuerdo.
4. Transición y fecha de vigencia.

1. Alcance

La CINIIF 22 se aplica a una transacción en moneda extranjera (o parte de ella) cuando una entidad reconoce un activo no monetario o pasivo no monetario resultante del pago o cobro de una contraprestación anticipada antes que la entidad reconozca el activo, gasto o ingreso relacionado (o parte de estos, según corresponda).

Conforme aclaran los "fundamentos de las conclusiones", cuando el activo o el pasivo es una partida monetaria, los párrafos 28 y 29 de la NIC 21 requieren que se reconozca en el resultado del período la diferencia de cambio por cualquier variación en el tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la de la liquidación de ese activo o pasivo. Por consiguiente, la cuestión sobre qué tipo de cambio usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado solo surge cuando la contraprestación anticipada da lugar al reconocimiento de un activo no monetario o un pasivo no monetario.

La CINIIF 22 no se aplica cuando una entidad mide el activo, gasto o ingreso relacionado en el momento de reconocimiento inicial:

- a) al valor razonable, o
- b) al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida a una fecha distinta de la del reconocimiento inicial del activo no monetario o pasivo no monetario, que surge de la contraprestación anticipada (por ejemplo, la medición de la plusvalía aplicando la NIIF 3 "Combinaciones de Negocios").

Respecto de estas exclusiones, los "fundamentos de las conclusiones" aclaran que la exclusión del apartado a) anterior se debe a que el párrafo 23(c) de la NIC 21 requiere que una entidad convierta las partidas no monetarias en una moneda extranjera medidas a valor razonable, utilizando el tipo de cambio en la fecha en que se midió el valor razonable. En el caso del apartado b) anterior, los "fundamentos de las conclusiones" aclaran que dicha exclusión se debe a que la fecha de medición del valor razonable utilizado para medir el activo, gasto o ingreso en el reconocimiento inicial determinaría la fecha de la transacción.

Además, la CINIIF 22 no se aplica a los:

- a) contratos de seguros (incluyendo los contratos de reaseguro) que una entidad emite o los contratos de reaseguro de los que sea tenedora, y
- b) impuestos a las ganancias.

Los "fundamentos de las conclusiones" aclaran que estas exclusiones se deben a que, en el caso del impuesto a las ganancias, se busca evitar consecuencias no previstas, debido a las complejidades que surgen de la interacción con los impuestos diferidos. En el caso de los contratos de seguros, también se busca evitar consecuencias no previstas atentas a que el proyecto del IASB sobre contratos de seguro está en un estado avanzado y sería inapropiado requerir un cambio en la contabilidad antes de la aplicación de la próxima norma sobre contratos de seguro.

2. Descripción del problema

La CINIIF 22 aborda la forma de determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer el tipo de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que

corresponda), en la baja en cuentas de un activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada en moneda extranjera.

3. Acuerdo

3.1. Cuestión general

La CINIIF 22 especifica que la fecha de la transacción a los fines de la determinación del tipo de cambio a emplear en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o parte de este) en el caso de la baja en libros de un activo no monetario o pasivo no monetario resultante del pago o cobro por anticipado de la contraprestación, es la fecha en la cual fue reconocido inicialmente dicho activo no monetario o pasivo no monetario.

En el caso de múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.

En otras palabras, el ingreso, gasto o activo relacionado no debería ser nuevamente medido por las modificaciones en los tipos de cambio ocurridas entre la fecha del reconocimiento inicial de la contraprestación realizada por anticipado y la fecha de reconocimiento de la transacción con la cual se relaciona dicha contraprestación.

Ello implica que en la CINIIF 22 se ha adoptado el denominado enfoque “transacción única” según el cual el cobro o pago de la contraprestación y la transferencia de los bienes o servicios se consideran todos como parte de la misma transacción. Por ello, la fecha de la transacción se determina por la fecha en la cual el primer elemento de la transacción cumple los requisitos para su reconocimiento, aplicando las NIIF correspondientes.

El enfoque de la transacción única es congruente con la idea de que las compras y ventas representan transacciones de intercambio, y refleja la opinión de que el pago y la transferencia de bienes o servicios son interdependientes de forma inherente. Por consiguiente, si el primer elemento de la transacción a reconocer es un activo no monetario o un pasivo no monetario, eso determinaría la fecha de la transacción a efectos del reconocimiento del activo, gasto o ingreso (o la parte de estos que corresponda).

Tal como se aclara en los “fundamentos de las conclusiones” de la CINIIF 22, el “comité de interpretaciones” decidió que el enfoque de la transacción única constituye una interpretación más apropiada de la NIC 21 cuando el pago o cobro de la contraprestación anticipada da lugar a un activo no monetario o pasivo no monetario. Esto es así porque:

- a) refleja que una entidad deja de estar, habitualmente, expuesta al riesgo de cambio, con respecto a la transacción, en la medida que ha recibido o pagado la contraprestación anticipada. Después del cobro de la contraprestación anticipada en moneda extranjera, la entidad puede decidir si mantiene la contraprestación en moneda extranjera y exponerse al riesgo de cambio. Después del pago de la contraprestación anticipada en moneda extranjera, la entidad deja de estar expuesta al riesgo de cambio con respecto a ese importe;
- b) la obligación de desempeño (reflejada en el reconocimiento de un pasivo no monetario) y el cumplimiento posterior de esa obligación (que da lugar al ingreso) son interdependientes, y además son parte de la misma transacción;
- c) el derecho a recibir activos, bienes o servicios (reflejado en el reconocimiento de un activo no monetario) y el cobro de esos activos, bienes o servicios son interdependientes de forma inherente; y
- d) es congruente con el tratamiento de los activos no monetarios y pasivos no monetarios, aplicando el párrafo 23(b) de la NIC 21, porque una entidad no actualiza posteriormente los importes convertidos de estas partidas.

3.2. Pagos múltiples

Conforme aclaran los “fundamentos de las conclusiones”, si solo se recibe o paga parte de la contraprestación, una entidad ha reconocido inicialmente únicamente esa parte de la transacción como un activo no monetario o pasivo no monetario.

En ese caso, al aplicar la CINIIF 22, una entidad determina la fecha de la transacción únicamente para esa parte del activo, gasto o ingreso relacionado por el que se ha recibido o pagado la contraprestación anticipada. Si existen pagos o cobros anticipados posteriores, la fecha (o fechas) de la transacción para las partes restantes del activo, gasto o ingreso relacionado será la fecha (o fechas) en las que la entidad reconoce esos cobros o pagos anticipados posteriores. En la misma medida, si parte de la contraprestación se paga de forma aplazada, la fecha de la transacción para las partes restantes del activo, gasto o ingreso relacionado, será la fecha (o fechas) en que esas partes del activo, gasto o ingreso, se reconocen inicialmente en sus estados financieros utilizando las normas aplicables.

Este tratamiento refleja que una entidad, habitualmente, no tiene riesgo de cambio con respecto a los importes en moneda extranjera ya pagados o cobrados, pero todavía está expuesta al riesgo de cambio con relación a la contraprestación no pagada.

3.3. Ejemplos

La CINIIF 22 es acompañada por cuatro ejemplos ilustrativos de aplicación, los cuales -expresamente se aclara- no forman parte de ella.

Para ilustración del lector presentamos a continuación dos ejemplos elaborados a partir de los incluidos en la CINIIF 22. En estos ejemplos ilustrativos, los importes en moneda extranjera se denominan en “unidades de moneda extranjera” (ume) y los importes de moneda funcional se denominan “unidades monetarias” (um).

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

El 1 de marzo de 2018, la entidad A acuerda con el proveedor B comprar una máquina, la que destinará a su uso en el negocio. El 1 de abril de 2018, la entidad A le paga al proveedor B la totalidad del precio del equipo que asciende a 10.000 ume, recibándose este el día 30 de abril de 2018. Los tipos de cambio de contado vigentes a ambas fechas son los siguientes:

Fecha	Tipo de cambio de contado ume:um
1 de abril de 2018	1:15
30 de abril de 2018	1:16

La entidad A reconocería un anticipo a proveedores de equipos (activo no monetario) convirtiendo las 10.000 ume a su moneda funcional de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera al 1 de abril de 2018 ($10.000 \times 15 = 150.000$ um). Por lo tanto, al aplicar las disposiciones de la NIC 21, la entidad A no actualiza el importe convertido de dicho activo no monetario. Al 30 de abril de 2018, cuando recibe la máquina, la entidad A daría de baja en libros el anticipo a proveedores (activo no monetario) y reconocería la máquina como propiedad, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16, “Propiedad, Planta y Equipo” al mismo tipo de cambio empleado a la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario (es decir, el tipo de cambio al 1 de abril de 2018).

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

El 1 de agosto de 2018, la entidad B celebró un contrato de venta de bienes pactándose su entrega el 1 de septiembre de 2018. El precio total de la venta se fija en 10.000 ume, pactándose las siguientes condiciones de pago:

- a) 4.000 ume el 1 de agosto de 2018, y
- b) 6.000 ume el 30 de septiembre de 2018.

Los tipos de cambio de contado vigentes a ambas fechas son los siguientes:

Fecha	Tipo de cambio de contado ume:um
1 de agosto de 2018	1:15
30 de septiembre de 2018	1:18

La entidad B reconoce inicialmente un anticipo de clientes (pasivo no monetario) convirtiendo las 4.000 ume a su moneda funcional al tipo de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera del 1 de agosto de 2018 ($4.000 \times 15 = 60.000$ um). Mediante la aplicación del NIC 21, la entidad B no actualiza el importe convertido de ese pasivo no monetario.

El 1 de septiembre de 2018, en ocasión de la entrega de los bienes a cliente y por aplicación del párrafo 31 de la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes”, la entidad B reconoce ingresos de actividades ordinarias.

La entidad B determina que la fecha de la transacción para el ingreso de actividades ordinarias relacionado con la contraprestación anticipada es el 1 de agosto de 2018. Mediante la aplicación del párrafo 22 de la NIC 21, la entidad B determina que la fecha de la transacción para las actividades ordinarias restante es el 1 de septiembre de 2018.

El 1 de septiembre de 2018, la entidad B:

- a) da de baja en cuentas el anticipo del cliente de 4.000 ume y reconoce los ingresos por ventas usando el tipo de cambio del 1 de agosto de 2018 (15 um/ume); y
- b) reconoce ingresos de actividades ordinarias de 6.000 ume y la correspondiente cuenta por cobrar usando el tipo de cambio del 1 de septiembre de 2018; 18 um/ume).

La cuenta por cobrar de 6.000 ume, reconocida el 1 de septiembre de 2018, es una partida monetaria, la cual deberá ser actualizada por el tipo de cambio de contado que este se liquide.

4. Fecha de vigencia y transición

4.1. Fecha de vigencia

Conforme lo indica la CINIIF 22, sus disposiciones son aplicables para los períodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2018. Se permite la aplicación anticipada.

Si una entidad aplicara la Interpretación en un período anterior, se requiere la revelación de tal hecho.

4.2. Transición

En ocasión de la aplicación inicial de la CINIIF 22, una entidad la aplicará:

- a) de manera retroactiva aplicando la NIC 8 "Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores"; o
- b) de manera prospectiva para todos los activos, gastos e ingresos dentro del alcance de la Interpretación inicialmente reconocidos a partir del:
 - i) comienzo del período sobre el que se informa en el cual la entidad aplique la Interpretación por primera vez; o
 - ii) comienzo de un período anterior sobre el que se informa presentado como información comparativa en los estados financieros del período de presentación en el cual una entidad aplica la Interpretación por primera vez.

En el caso de la aplicación prospectiva de la CINIIF 22, una entidad debería aplicarla a los activos, gastos e ingresos inicialmente reconocidos a partir del comienzo del período sobre el que se informa [como se indicara en los aps. i) o ii) anteriores] para los cuales se han reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios (resultantes de la contraprestación anticipada) antes de dicha fecha.

Tal como se explica en los "fundamentos de las conclusiones", el "comité de interpretaciones" consideró que la aplicación retroactiva de la CINIIF 22, en concreto para transacciones en moneda extranjera que involucran compras de activo, podría suponer una carga desproporcionada.

4.3. Entidades que aplican las NIIF por primera vez

La CINIIF 22 modifica a los párrafos D1 y D36 de la NIIF 1 "Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera", de modo que las entidades que adopten por primera vez las NIIF no están obligadas a aplicar la CINIIF 22 a los activos, gastos e ingresos inicialmente reconocidos antes de la fecha de transición a las NIIF.

Ello se debe a que dicha aplicación retroactiva podría ser gravosa para dichas entidades.

III - BIBLIOGRAFÍA

- Fowler Newton, Enrique: "Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)" - LL - 2006.
- Mantilla Blanco, Samuel A.: "Estándares/Normas Internacionales. Información Financiera IFRS (NIIF)" - Ecoe Ediciones - 2003.
- KPMG: "IFRS Notes: La CINIIF 22 aclara la fecha de la transacción para determinar el tipo de cambio" - diciembre/2016.

Notas:

(1) La fecha de la transacción es la fecha en la cual la transacción califica para su reconocimiento de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)