

REGLAMENTO (CE) Nº 1910/2005 DE LA COMISIÓN

de 8 de noviembre de 2005

por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a las Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 6, a las NIC 1, 16, 19, 24, 38 y 39 y a las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera 4 y 5

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

nes definidas del grupo en sus estados financieros independientes y exige información adicional.

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad ⁽¹⁾, y, en particular, su artículo 3, apartado 1,

(4) El 2 de diciembre de 2004 el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) publicó la Interpretación 4 del CINIIF *Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento*, en lo sucesivo la «NIIF 4». La NIIF 4 establece criterios para determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, por ejemplo algunos contratos firmes de compra (*take-or-pay*). La CINIIF 4 aclara en qué circunstancias los acuerdos que no adoptan la forma jurídica de un arriendo deben, no obstante, contabilizarse de conformidad con la NIC 17 *Arrendos*.

Considerando lo siguiente:

(1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión ⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 14 de septiembre de 2002, entre ellas la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 *Retribuciones a los empleados*.

(5) El 16 de diciembre de 2004 el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRIC) publicó la Interpretación CINIIF 5 *Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental*, en lo sucesivo la «CINIIF 5». La CINIIF 5 establece cómo debería contabilizar un contribuyente su interés en un fondo y cómo debería contabilizar las contribuciones adicionales.

(2) El 9 de diciembre de 2004, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) publicó la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*, en lo sucesivo, «la NIIF 6», como solución provisional para permitir que las entidades de este sector cumplan con las NIIF sin necesidad de cambios importantes en la práctica contable. La NIIF 6 permite, a las entidades que incurren en gastos de exploración y evaluación, exenciones de los requisitos de otras NIIF. En circunstancias específicas, se permite que estas entidades continúen con su tratamiento contable actual para los gastos de exploración y evaluación. La NIIF 6 incluye más orientaciones sobre los indicadores de deterioro para los activos de exploración y evaluación y las pruebas de deterioro de estos activos.

(6) La consulta con expertos técnicos en este ámbito confirma que la NIIF 6, la NIC 19 y las CINIIF 4 y 5 cumplen los criterios técnicos de adopción establecidos en el artículo 3, apartado 2 del Reglamento (CE) nº 1606/2002.

(3) El 16 de diciembre de 2004 el CNIC emitió una modificación a la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*. Introduce una nueva opción relativa al reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales para los planes de pensiones con prestaciones definidas. Ahora permite el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales, íntegramente, en un estado de ingresos y gastos reconocidos fuera del estado de pérdidas y ganancias, es decir que las ganancias y pérdidas actuariales pueden reconocerse directamente en instrumentos de capital. La modificación también especifica cómo las entidades pertenecientes a un grupo deberán contabilizar los planes con prestacio-

(7) La adopción de la NIIF 6, la NIC 19 y las CINIIF 4 y 5 implica, como consecuencia, modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, la NIC 1 *Presentación de estados financieros*, la NIC 16 *Inmovilizado material*, la NIC 24 *Información a revelar sobre partes vinculadas*, la NIC 38 *Activos intangibles* y la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración* para garantizar la uniformidad entre normas internacionales de contabilidad.

(8) Por lo tanto, el Reglamento (CE) nº 1725/2003 debe modificarse en consecuencia.

⁽¹⁾ DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ DO L 261 de 13.10.2003, p. 1. Reglamento modificado en último lugar por el Reglamento (CE) nº 1751/2005 (DO L 282 de 25.10.2005, p. 3).

(9) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de reglamentación contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) n° 1725/2003 queda modificado como sigue:

- 1) Se inserta la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales* tal como figura en el anexo del presente Reglamento.
- 2) Se modifica la NIC 19 *Retribuciones a los empleados* con arreglo a las Modificaciones de las NIC tal como figura en el anexo del presente Reglamento.
- 3) Se inserta la Interpretación del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (Interpretación CINIIF) 4 *Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento* tal como figura en el anexo del presente Reglamento.
- 4) Se inserta el texto de la Interpretación CINIIF 5 *Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental* tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

5) Se modifican la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1, la NIC 16 y la NIC 38 con arreglo al apéndice B de la NIIF 6 tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

6) Se modifican la NIIF 1, la NIC 1 y la NIC 24 con arreglo al Apéndice F de la Modificación de la NIC 19 tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

7) Se modifica la NIIF 1 con arreglo al Apéndice de la CINIIF 4 tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

8) Se modifica la NIC 39 con arreglo al apéndice de la CINIIF 5 tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Las sociedades aplicarán las normas e interpretaciones que figuran en el anexo desde la fecha de comienzo de su ejercicio financiero 2006 a más tardar.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 8 de noviembre de 2005.

Por la Comisión
Charlie MCCREEVY
Miembro de la Comisión

ANEXO

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

NIIF 6	Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 6 <i>Exploración y evaluación de recursos minerales</i>
NIC 19	Modificación de la NIC 19 <i>Retribuciones a los empleados</i>
CINIIF 4	CINIIF 4 <i>Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento</i>
CINIIF 5	CINIIF 5 <i>Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental</i>

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 6

Exploración y evaluación de recursos minerales

OBJETIVO

1. El objetivo de esta NIIF es especificar la información financiera relativa a la *exploración y la evaluación de recursos minerales*.
2. En concreto, esta NIIF requiere:
 - a) determinadas mejoras en las prácticas contables existentes para los *desembolsos relacionados con la exploración y evaluación*;
 - b) que las entidades que reconozcan *activos para exploración y evaluación* realicen una comprobación del deterioro del valor de los mismos de acuerdo con esta NIIF, y valoren el posible deterioro de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*;
 - c) revelar información que identifique y explique los importes que surjan, en los estados financieros de la entidad, derivados de la exploración y evaluación de recursos minerales, a la vez que ayude a los usuarios de esos estados financieros a comprender el importe, calendario y certidumbre asociados a los flujos de efectivo futuros de los activos para exploración y evaluación reconocidos.

ALCANCE

3. Una entidad aplicará esta NIIF a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación en los que incurra.
4. La NIIF no aborda otros aspectos relativos a la contabilización de las entidades dedicadas a la exploración y evaluación de recursos minerales.
5. La entidad no aplicará la NIIF a los desembolsos en los que haya incurrido:
 - a) antes de la exploración y evaluación de los recursos minerales, tales como desembolsos en los que la entidad incurra antes de obtener el derecho legal a explorar un área determinada;
 - b) después de que sea demostrable la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS PARA EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN

Exención temporal relativa a los párrafos 11 y 12 de la NIC 8

6. Al desarrollar sus políticas contables, una entidad que reconozca activos para exploración y evaluación aplicará el párrafo 10 de la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.
7. Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 establecen las fuentes y jerarquía normativa, así como las directrices que la dirección está obligada a considerar cuando desarrolle una política contable para una partida, cuando no sea aplicable específicamente una NIIF. Supeditado a lo dispuesto en los párrafos 9 y 10 siguientes, esta NIIF exime a una entidad de aplicar los párrafos citados de la NIC 8 a sus políticas contables para el reconocimiento y valoración de los activos para exploración y evaluación.

VALORACIÓN DE ACTIVOS PARA EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN

Valoración en el reconocimiento

8. Los activos para exploración y evaluación se valorarán por su coste.

Componentes del coste de los activos para exploración y evaluación

9. La entidad establecerá una política especificando los desembolsos que se reconocerán como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política uniformemente. Al establecer esta política, la entidad considerará el grado en el que los desembolsos pueden estar asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la valoración inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- a) adquisición de derechos de exploración;
 - b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
 - c) perforaciones exploratorias;
 - d) excavaciones;
 - e) toma de muestras, y
 - f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.
10. Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. En el *Marco conceptual* y en la NIC 38 *Activos intangibles* se suministran directrices sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo.
11. De acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*, una entidad reconocerá cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración durante un determinado período, como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales.

Valoración posterior al reconocimiento

12. Después del reconocimiento, la entidad aplicará el modelo del coste o el modelo de la revalorización a los activos para exploración y evaluación. Si se aplicase el modelo de la revalorización (ya sea el modelo contenido en la NIC 16, *Inmovilizado material* o el contenido en la NIC 38), se hará de forma coherente con la clasificación de esos activos (véase el párrafo 15).

Cambios en las políticas contables

13. **La entidad puede cambiar las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, si el cambio da lugar a que los estados financieros sean más relevantes a los efectos de toma de decisiones económicas por los usuarios y no merma su fiabilidad, o si es más fiable y no minora su relevancia para la adopción de decisiones. La entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad según los criterios de la NIC 8.**
14. Para justificar cambios en las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, la entidad demostrará que el cambio aproxima sus estados financieros a los criterios de la NIC 8, aunque el cambio en cuestión no precise cumplir por completo con esos criterios.

PRESENTACIÓN

Clasificación de activos para exploración y evaluación

15. La entidad clasificará los activos para exploración y evaluación como materiales o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos, y aplicará la clasificación de manera uniforme.
16. Algunos activos para exploración y evaluación se tratan como intangibles (por ejemplo, los derechos de perforación), mientras que otros son materiales (por ejemplo, vehículos y torres de perforación). En la medida en que se consuma un activo material para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del coste del activo intangible. Sin embargo, el uso de un activo material para desarrollar un activo intangible no transforma dicho activo material en intangible.

Reclasificación de los activos para exploración y evaluación

17. Un activo para exploración y evaluación no seguirá siendo clasificado como tal cuando la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral sean demostrables. Antes de proceder a la reclasificación, se evaluará el deterioro de los activos para exploración y evaluación, debiéndose reconocer cualquier pérdida por deterioro de su valor.

DETERIORO DEL VALOR

Reconocimiento y valoración

18. **Se comprobará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar su importe recuperable. Cuando esto suceda, la entidad valorará, presentará y revelará cualquier pérdida por deterioro del valor resultante de acuerdo con la NIC 36, excepto por lo dispuesto en el párrafo 21 siguiente.**
19. Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 20 de esta NIIF en vez de los párrafos 8 a 17 de la NIC 36. En el párrafo 20 se emplea el término «activos», pero es aplicable de forma equivalente tanto a los activos para exploración y evaluación independientes como a una unidad generadora de efectivo.
20. Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- a) el período de tiempo durante el que la entidad tiene el derecho a explorar en un área específica ha expirado durante el ejercicio, o lo hará en un futuro cercano, y no se espera que sea renovado;
 - b) no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en ese área específica;
 - c) la exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido a descubrir cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma;
 - d) existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo con éxito o a través de su venta.

En cualquiera de estos casos, o en casos similares, la entidad comprobará el deterioro del valor de acuerdo con la NIC 36. Cualquier pérdida por deterioro se reconocerá como un gasto de acuerdo con la NIC 36.

Determinación del detalle al que se valoran los activos para exploración y evaluación a efectos de su deterioro

21. **La entidad establecerá una política contable para distribuir los activos para exploración y evaluación en unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor. Cada unidad generadora de efectivo, o grupo de unidades a las que se impute un activo de exploración y evaluación, no podrá ser mayor que un segmento, ya sea según el formato de presentación primario o secundario de la entidad, determinado de acuerdo con la NIC 14 *Información financiera por segmentos*.**
22. El nivel identificado por la entidad, a los efectos de comprobar si el valor de los activos para exploración y evaluación se ha deteriorado, puede comprender una o más unidades generadoras de efectivo.

INFORMACIÓN A REVELAR

23. **La entidad revelará la información que permita identificar y explicar los importes reconocidos en sus estados financieros que procedan de la exploración y evaluación de recursos minerales.**
24. Para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 23, la entidad revelará:
- a) las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, incluyendo el reconocimiento de activos por exploración y evaluación;
 - b) los importes de activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los flujos de efectivo por actividades de exploración e inversión, surgidos de la exploración y evaluación de recursos minerales.
25. La entidad tratará los activos para exploración y evaluación como una clase de activos independiente y llevará a cabo las revelaciones requeridas por la NIC 16 o la NIC 38, en función de cómo haya clasificado los activos.

FECHA DE VIGENCIA

26. **La entidad aplicará esta NIIF en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase esta NIIF para un período que comience antes del 1 de enero de 2006, revelará este hecho.**

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

27. Si fuera impracticable aplicar un requerimiento concreto del párrafo 18 a la información comparativa que se refiera a ejercicios anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2006, la entidad revelará este hecho. En la NIC 8 se define el término «impracticable».
-

*Apéndice A***Definiciones de términos**

Este apéndice forma parte de la NIIF.

activos para exploración y evaluación

Desembolsos relacionados con la exploración y evaluación reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la entidad.

desembolsos relacionados con la exploración y evaluación

Desembolsos efectuados por la entidad relacionados con la **exploración y la evaluación de recursos minerales**, antes de que se pueda demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial por la extracción de recursos minerales.

exploración y evaluación de recursos minerales

La búsqueda de recursos minerales, incluyendo minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada una vez que la entidad ha obtenido derechos legales para explorar en una determinada área, así como la determinación de la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.

Apéndice B

Modificaciones de otras NIIF

Las modificaciones contenidas en este Apéndice se aplicarán en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplicase esta Norma para un período anterior, las modificaciones se aplicarán también para ese período.

B1. En la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, se añade un nuevo encabezamiento y un párrafo 36B, de la manera descrita a continuación:

Exención de la exigencia de facilitar información comparativa relacionada con la NIIF 6

36B. Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 y elija adoptar la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales* antes del 1 de enero de 2006, no necesita presentar, en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, las informaciones exigidas por la NIIF 6 para los períodos sobre los que se presente información comparativa.

B2. En la NIC 16 *Inmovilizado material* (revisada en 2003 y modificada por la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*), se modifica el párrafo 3, que ahora queda como sigue:

3) Esta Norma no será de aplicación a:

- a) el inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*;
- b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura*);
- c) el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*), o
- d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de inmovilizado material utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en b) y d).

B3. En la NIC 38 *Activos intangibles* (revisada en 2004), se modifica el párrafo 2, que ahora queda como sigue:

2) **Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**

- a) **activos intangibles que estén tratados en otras Normas;**
- b) **activos financieros, definidos en la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*;**
- c) **el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*), y**
- d) **desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.**

Modificación de la NIC 19 Retribuciones a los empleados**Planes multiempresariale**

Se añaden el párrafo 32A y el ejemplo ilustrativo, mientras que el párrafo 35 se desplaza y se reenumera como 32B, de la forma descrita a continuación.

- 32A. Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multiempresarial y sus participantes, que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo entre los mismos (o cómo se financiará el déficit). Un participante en un plan multiempresarial sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como uno de aportaciones definidas según el párrafo 30, reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso o gasto, en la cuenta de resultados.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 32A

Una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresarial que no elabora valoraciones del plan según la NIC 19. La contabilización del plan se realiza como si fuera uno de aportaciones definidas. Una valoración no elaborada de acuerdo con la NIC 19, muestra un déficit de financiación de 100 millones. El plan ha concluido un contrato donde se programan contribuciones de los empleadores partícipes en el mismo, con el fin de eliminar el déficit a lo largo de los próximos cinco años. Las aportaciones totales de la entidad según dicho contrato ascienden a 8 millones.

La entidad reconocerá un pasivo por las aportaciones, que se ajustará en función del valor del dinero en el tiempo, así como un gasto de igual importe en la cuenta de resultados.

- 32B. La NIC 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes* exige que la entidad reconozca, o revele información, sobre ciertos pasivos contingentes. En el contexto de un plan multiempresarial puede surgir un pasivo contingente, por ejemplo, de:
- pérdidas actuariales relacionadas con otras entidades participantes porque cada una de las entidades que participan en el plan comparte los riesgos actuariales de las demás, o
 - la responsabilidad asumida, según los términos del plan, para financiar los déficit en el caso de que otras entidades dejan de participar.
35. [Eliminado]

Planes de prestaciones definidas donde se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control conjunto

Se modifica el párrafo 34 y se añaden los párrafos 34A y 34B, de la forma descrita a continuación.

34. Los planes de prestaciones definidas en los que se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control conjunto, por ejemplo entre una dominante y sus dependientes, no son planes multiempresariales.
- 34A. Una entidad que participe en este tipo de plan obtendrá información acerca del plan en su conjunto, valorado de acuerdo con la NIC 19, sobre la base de hipótesis aplicables a la totalidad del mismo. Si existiera un acuerdo contractual o una política establecida de cargar, a las entidades individuales del grupo, el coste de la prestación definida neta del plan en su conjunto, valorada de acuerdo con la NIC 19, la entidad reconocerá en sus estados financieros separados o individuales, el coste que se le haya cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo ni política establecida, se reconocerá el coste de la prestación definida neta en los estados financieros separados o individuales de la entidad del grupo que sea legalmente el empleador que ha patrocinado el plan. Las demás entidades del grupo reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un coste igual a sus aportaciones a pagar en el periodo.
- 34B. La participación en este plan es una transacción con partes vinculadas, para cada entidad individual del grupo. Por tanto, cada una de las entidades revelará, en sus estados financieros separados o individuales, las siguientes informaciones:
- el acuerdo contractual o la política establecida para cargar el coste por la prestación definida neta, o bien el hecho de que no existe esa política;
 - la política para determinar la aportación a pagar por la entidad;

- c) si la entidad contabilizase la distribución del coste de la prestación definida neta de acuerdo con el párrafo 34A, toda la información acerca del plan en su conjunto, de acuerdo con los párrafos 120 y 121;
- d) si la entidad contabilizase la aportación a pagar en el periodo de acuerdo con el párrafo 34A, la información acerca del plan en su conjunto que requieren los párrafos 120A [letras b) a e), j), n), o) y q)] y 121. No son de aplicación las demás revelaciones requeridas por el párrafo 120A.

Reconocimiento de los componentes del coste por prestaciones definidas en la cuenta de resultados

Se modifica el encabezamiento que precede al párrafo 61, así como el propio párrafo 61, de la forma descrita a continuación.

Resultados

61. *Una entidad reconocerá en la cuenta de resultados, el importe total neto de las siguientes cantidades, salvo que otra Norma requiera o permita su inclusión en el coste de un activo:*
- a) *el coste de los servicios del ejercicio corriente (véanse los párrafos 63 a 91);*
 - b) *el coste por intereses (véase el párrafo 82);*
 - c) *el rendimiento esperado de cualquier activo afecto al plan (véanse los párrafos 105 a 107), así como de cualquier derecho de reembolso (véase el párrafo 104A);*
 - d) *las pérdidas y ganancias actuariales, según se requiera de acuerdo con la política contable de la entidad (véanse los párrafos 92 a 93D);*
 - e) *el coste de los servicios pasados (véase el párrafo 96);*
 - f) *el efecto de cualquier tipo de reducción o liquidación del plan (véanse los párrafos 109 y 110), y*
 - g) *el efecto del límite contenido en el apartado (b) del párrafo 58, salvo que se haya reconocido fuera de la cuenta de resultados de acuerdo con el párrafo 93C.*

Pérdidas y ganancias actuariales

Se modifican los párrafos 92, 93 y 95, y se añaden los párrafos 93A a 93D, de la forma descrita a continuación.

92. *Al valorar los pasivos por prestaciones definidas de acuerdo con el párrafo 54, la entidad reconocerá como gasto o ingreso, según las condiciones del párrafo 58A, una parte de sus pérdidas y ganancias actuariales (según lo especificado en el párrafo 93), siempre que el importe neto acumulado no reconocido, al final del ejercicio inmediatamente anterior, exceda a la mayor de las siguientes cantidades:*
- a) *el 10 % del valor actual de la obligación por prestaciones definidas en esa fecha (antes de deducir los activos afectos al plan), y*
 - b) *el 10 % del valor razonable de cualesquiera activos afectos al plan en esa fecha.*

Esos límites se calcularán y aplicarán por separado para cada uno de los planes de prestaciones definidas existentes.

93. *La parte de las pérdidas y ganancias actuariales a reconocer para cada plan de prestaciones definidas es el exceso determinado de acuerdo con el párrafo 92, dividido entre el número de años de trabajo activo que de promedio, resten a los empleados que participen en el plan. No obstante, la entidad puede adoptar cualquier método, de carácter sistemático, que produzca un reconocimiento más rápido de dichas pérdidas y ganancias actuariales, siempre que se apliquen los mismos criterios de reconocimiento para las pérdidas y para las ganancias, y que la aplicación se haga de forma coherente en los diferentes ejercicios. La entidad puede aplicar tales métodos sistemáticos a las pérdidas y ganancias actuariales, incluso si estuvieran dentro de los límites especificados en el párrafo 92.*
- 93A. *Si, como se permite en el párrafo 93, una entidad adoptara la política de reconocer las pérdidas y ganancias actuariales en el ejercicio en el que ocurren, podrá reconocerlas fuera de la cuenta de resultados, de acuerdo con los párrafos 93B a 93D, suponiendo que lo haga para:*
- a) *todos sus planes de prestaciones definidas, y*
 - b) *todas sus pérdidas y ganancias actuariales.*
- 93B. Las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas fuera de la cuenta de resultados, según permite el párrafo 93A, se presentarán en un estado de cambios en el patrimonio neto titulado «estado de ingresos y gastos reconocidos» que incluya sólo las partidas especificadas en el párrafo 96 de la NIC 1 (revisada en 2003). La entidad no presentará las pérdidas y ganancias actuariales utilizando el estado de cambios en el patrimonio neto con formato columnar al que se refiere el párrafo 101 de la NIC 1, ni en cualquier otro formato que incluya las partidas especificadas en el párrafo 97 de la NIC 1.
- 93C. Una entidad que reconozca las pérdidas y ganancias actuariales de acuerdo con el párrafo 93A, reconocerá también fuera de la cuenta de resultados cualquier ajuste que se derive del límite establecido en la letra b) del párrafo 58, dentro del estado de ingresos y gastos reconocidos.
- 93D. Tanto las pérdidas y ganancias actuariales como los ajustes que surjan del límite establecido en la letra b) del párrafo 58, que hayan sido reconocidos directamente en el estado de ingresos y gastos reconocidos, se reconocerán inmediatamente en las reservas por ganancias acumuladas. No se reconocerán en la cuenta de resultados de ningún ejercicio posterior.
95. Consideradas en el largo plazo, las pérdidas y las ganancias actuariales pueden compensarse entre sí. Por tanto, las estimaciones por prestaciones post-empleo pueden considerarse como un intervalo (o «banda de fluctuación») alrededor de la estimación más verosímil. Se permite a la entidad, sin obligarle a ello, reconocer las pérdidas y ganancias actuariales que caigan dentro del citado intervalo.

Información a revelar

Se inserta un nuevo párrafo 120, mientras que el antiguo 120 se renumera como 120A y se modifica junto con el párrafo 121, de la forma descrita a continuación.

120. *Una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros, evaluar la naturaleza de sus planes de prestaciones definidas, así como los efectos financieros de los cambios en dichos planes durante el ejercicio.*
- 120A. *La empresa revelará, en relación con los planes de prestaciones definidas, la siguiente información:*
- a) *la política contable seguida por la entidad para el reconocimiento de las pérdidas y ganancias actuariales;*
 - b) *una descripción general del tipo de plan de que se trate;*
 - c) *una conciliación entre los saldos iniciales y finales del valor actual de la obligación por prestaciones definidas, mostrando por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el ejercicio han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:*
 - i) *coste de los servicios del ejercicio corriente,*
 - ii) *coste por intereses,*

- iii) *aportaciones efectuadas por los participantes,*
 - iv) *pérdidas y ganancias actuariales,*
 - v) *modificaciones por variaciones en el tipo de cambio aplicable en planes valorados en moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad,*
 - vi) *prestaciones pagadas,*
 - vii) *coste de los servicios pasados,*
 - viii) *combinaciones de negocios,*
 - ix) *reducciones, y*
 - x) *liquidaciones;*
- d) *un desglose de la obligación por prestaciones definidas en importes que procedan de planes que estén totalmente sin financiar e importes que procedan de planes que estén total o parcialmente financiados;*
- e) *una conciliación entre los saldos iniciales y finales del valor razonable de los activos afectos al plan y los saldos iniciales y finales de cualesquiera derechos de reembolso reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 104A, mostrando por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el ejercicio han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:*
- i) *rendimiento esperado de los activos afectos al plan,*
 - ii) *pérdidas y ganancias actuariales,*
 - iii) *modificaciones por variaciones en el tipo de cambio aplicable en planes valorados en moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad,*
 - iv) *aportaciones efectuadas por el empleador,*
 - v) *aportaciones efectuadas por los participantes,*
 - vi) *prestaciones pagadas,*
 - vii) *combinaciones de negocios, y*
 - viii) *liquidaciones;*
- f) *una conciliación entre el valor actual de la obligación por prestaciones definidas a que se refiere el apartado (c) y del valor razonable de los activos afectos al plan del apartado (e) con los activos y pasivos reconocidos en el balance, mostrando como mínimo:*
- i) *las pérdidas y ganancias actuariales netas no reconocidas en el balance (véase el párrafo 92),*
 - ii) *el coste de los servicios pasados no reconocido en el balance (véase el párrafo 96),*
 - iii) *cualquier importe no reconocido como activo a causa del límite del apartado (b) del párrafo 58,*
 - iv) *el valor razonable, en la fecha del balance, de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo de acuerdo con el párrafo 104A (con una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación vinculada con él), y*
 - v) *los otros importes no reconocidos en el balance;*

- g) *el gasto total reconocido en la cuenta de resultados, para cada uno de los conceptos siguientes, y la partida o partidas en las que se han incluido:*
- i) coste de los servicios del ejercicio corriente,*
 - ii) coste por intereses,*
 - iii) rendimiento esperado de los activos afectos al plan,*
 - iv) rendimiento esperado de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, de acuerdo con el párrafo 104A,*
 - v) pérdidas y ganancias actuariales,*
 - vi) coste de los servicios pasados,*
 - vii) el efecto de cualquier reducción o liquidación, y*
 - viii) el efecto del límite de la letra b) del párrafo 58;*
- h) *el importe total reconocido en el estado de ingresos y gastos reconocidos para cada uno de los siguientes conceptos:*
- i) pérdidas y ganancias actuariales, y*
 - ii) el efecto del límite de la letra b) del párrafo 58;*
- i) *para las entidades que reconozcan las pérdidas y ganancias actuariales en el estado de ingresos y gastos reconocidos, de acuerdo con el párrafo 93A, el importe acumulado de las pérdidas y ganancias allí reconocidas;*
- j) *para cada una de las principales categorías de activos afectos al plan, donde se incluirán como tales, pero sin limitarse a ellas, los instrumentos de patrimonio, los instrumentos de deuda, los inmuebles y otros activos, el porcentaje o importe que cada categoría principal representa en el valor razonable de los activos totales del plan;*
- k) *los importes incluidos en el valor razonable de los activos afectos al plan para:*
- i) cada categoría de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y*
 - ii) cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la entidad;*
- l) *una descripción narrativa de los criterios utilizados para determinar la tasa de rendimiento general esperado de los activos, incluyendo el efecto de las principales categorías de los activos afectos al plan;*
- m) *el rendimiento real de los activos afectos al plan, así como el de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo de acuerdo con el párrafo 104A;*
- n) *las principales hipótesis actuariales utilizadas referidas a la fecha del balance incluyendo, cuando sea aplicable:*
- i) los tipos de descuento,*
 - ii) los tipos de rendimiento esperados de cualesquiera activos afectos al plan para los ejercicios presentados en los estados financieros,*

- iii) los tipos de rendimiento esperados, para los ejercicios presentados en los estados financieros, de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo de acuerdo con el párrafo 104A,
- iv) las tasas de incremento salarial (y de los cambios en los índices u otras variables especificadas en los términos formales o implícitos del plan como determinantes de los incrementos futuros de las prestaciones),
- v) la tendencia en la variación de los costes de atención sanitaria, y
- vi) cualquier otra hipótesis actuarial significativa utilizada.

La entidad revelará cada una de las hipótesis actuariales en términos absolutos (por ejemplo, como un porcentaje absoluto), y no únicamente como márgenes entre diferentes porcentajes u otras variables;

- o) el efecto que tendría un incremento de un punto porcentual, y el que resultaría de una disminución de un punto porcentual, en la tendencia de variación asumida respecto de los costes de atención sanitaria sobre:
 - i) la suma de los componentes del coste de los servicios del ejercicio actual y del coste por intereses del coste sanitario periódico post-empleo neto, y
 - ii) las obligaciones acumuladas por prestaciones post-empleo derivadas de costes sanitarios.

Para los propósitos de revelar estas informaciones, todas las demás hipótesis se mantendrán constantes. Para los planes que operen en entornos con alta inflación, las informaciones a revelar recogerán el efecto que tendría el incremento o decremento, en la tendencia de la tasa asumida en el coste de las atenciones médicas, de un porcentaje que tenga un significado similar a un punto porcentual en un entorno de baja inflación;

- p) Los importes correspondientes al periodo anual corriente y para los cuatro periodos anuales precedentes, en:
 - i) el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, el valor razonable de los activos afectos al plan y el superávit o déficit en el plan, y
 - ii) los ajustes por experiencia que surgen de:
 - A. los pasivos del plan expresados como 1) un importe o 2) un porcentaje de los pasivos del plan en la fecha del balance, y
 - B. los activos del plan, expresados como 1) un importe o 2) un porcentaje de los pasivos del plan en la fecha del balance.
- q) La mejor estimación del empleador, en tanto pueda ser determinada razonablemente, de las aportaciones a pagar al plan durante el periodo anual que comience tras la fecha del balance.

121. En la letra b) del párrafo 120A se requiere una descripción general del tipo de plan de que se trate. En tal descripción se distinguirán, por ejemplo, los planes de prestaciones post-empleo de cuantía fija de los calculados según los salarios finales y de los planes de prestaciones de asistencia sanitaria. La descripción del plan incluirá las prácticas informales que den lugar a obligaciones implícitas que se hayan incluido en la valoración de las obligaciones por prestaciones definidas de acuerdo con el párrafo 52. No se obliga a dar detalles más precisos.

Fecha de vigencia

Se añaden los párrafos 159B y 159C, y se modifica el párrafo 160, de la forma descrita a continuación.

159B. Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 32A, 34 a 34B, 61, 120 y 121 en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase esas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2006, revelará este hecho.

159C. *La opción de los párrafos 93A a 93D puede utilizarse para ejercicios anuales que terminen a partir del 16 de diciembre de 2004. La entidad que utilice dicha opción en periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2006 aplicará también las modificaciones contenidas en los párrafos 32A, 34 a 34B, 61, 120 y 121.*

160. Será de aplicación la NIC 8 cuando una entidad modifique sus políticas contables con el fin de reflejar los cambios especificados en los párrafos 159 a 159C. Al aplicar esos cambios de forma retroactiva, como exige la NIC 8, la entidad los tratará como si hubieran sido adoptados al mismo tiempo que el resto de esta Norma, salvo por lo que se refiere a las revelaciones de los importes requeridos por la letra p) del párrafo 120A, que la entidad puede decidir hacer de forma prospectiva, comenzando desde el primer ejercicio anual presentado en los estados financieros en los cuales la entidad aplique por primera vez las modificaciones contenidas en el párrafo 120A.

Otras modificaciones en la Norma

Como consecuencia de las modificaciones anteriores, se cambian también las siguientes referencias cruzadas.

En la letra b) del párrafo 29, se sustituye «**párrafo 120**» por «**párrafo 120A**».

En el párrafo 60, se sustituye «párrafo 120(c)(vi)» por «párrafo 120A(f)(iii)».

En el ejemplo ilustrativo del párrafo 60, se sustituye «párrafo 120(c)(vi)» por «párrafo 120A(f)(iii)».

En el párrafo 104C, se sustituye «párrafo 120(c)(vii)» por «párrafo 120A(f)(iv)».

En la letra b) del párrafo 159, se sustituye

«**párrafos 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) y 120(h)(iii)**»

por

«**párrafos 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) y 120A(n)(iii)**».

Se inserta el Apéndice F, de la forma descrita a continuación.

«APÉNDICE F:

Modificaciones de otras Normas

Las modificaciones de este Apéndice serán aplicadas en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si la entidad aplicase las modificaciones de la NIC 19 en un ejercicio anterior, estas modificaciones serán también de aplicación para ese ejercicio anterior.

A1. Se modifica la NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2003), de la forma descrita a continuación.

Se modifica el párrafo 96, que ahora queda como sigue:

96. La entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto que mostrará:

a) ...

d) ...

Un estado de cambios en el patrimonio neto que incluya sólo esas partidas recibirá la denominación de estado de ingresos y gastos reconocidos.

A2. En la NIC 24 *Informaciones a revelar sobre partes vinculadas* (revisada en 2003) se modifica el párrafo 20, que ahora queda como sigue:

20. Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar si se hubieran producido con una parte vinculada:

a) ...

i) ...

La participación de una dominante o de una dependiente en un plan de prestaciones definidas donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes vinculadas (véase el párrafo 34B de la NIC 19).

A3. En la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* se añade un nuevo párrafo 20A, de la forma descrita a continuación:

20A. Una entidad puede revelar los importes requeridos por el apartado (p) del párrafo 120A a medida que se determinen los mismos, de forma prospectiva desde la fecha de transición.»

INTERPRETACIÓN CINIIF 4

Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento

REFERENCIAS

NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*

NIC 16 *Inmovilizado material* (revisada en 2003)

NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)

NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)

ANTECEDENTES

1. Una entidad podrá realizar un acuerdo, que comprenda una transacción o una serie de transacciones vinculadas que no tenga la forma legal de un arrendamiento pero que implique el derecho de uso de un activo (por ejemplo un elemento de inmovilizado material), a cambio de un pago o una serie de pagos. Ejemplos de acuerdos en los que una entidad (el proveedor) puede haber obtenido el derecho de uso de un activo de otra entidad (el comprador), a menudo conjuntamente con otros servicios vinculados, serían los siguientes:
 - acuerdos de subcontratación (por ejemplo, la subcontratación de las funciones de procesamiento de datos de una entidad),
 - acuerdos de la industria de telecomunicación, por los cuales un suministrador de capacidad de red realiza contratos para suministrar a los compradores derechos sobre esa capacidad,
 - acuerdos firmes de compra y otros acuerdos similares en los cuales los compradores deben efectuar pagos específicos con independencia de si efectivamente adquieren o no, los productos o servicios contratados (por ejemplo, un acuerdo firme de compra para adquirir sustancialmente toda la producción de un suministrador de generación de energía).
2. Esta Interpretación proporciona directrices para determinar si los acuerdos descritos son, o contienen, arrendamientos que deberían contabilizarse de acuerdo con la NIC 17. No da directrices para determinar cómo debería clasificarse un arrendamiento según esa Norma.
3. En algunos acuerdos, el activo subyacente objeto de arrendamiento es una parte de otro activo mayor. Esta Interpretación no se ocupa de cómo determinar cuándo una parte de dicho activo mayor es, por sí misma, el activo subyacente a efectos de aplicar la NIC 17. No obstante, los acuerdos en los cuales el activo subyacente podría representar una partida separada en la NIC 16 o en la NIC 38, caen dentro del alcance de esta Interpretación.

ALCANCE

4. Esta Interpretación no se aplica a acuerdos que son, o contienen, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17.

CUESTIONES

5. Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:
 - a) cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento definido en la NIC 17;
 - b) cuándo debería hacerse la evaluación o reconsideración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, y
 - c) en el caso de que un acuerdo sea, o contenga, un arrendamiento, cómo deberían separarse los pagos por el arrendamiento de los pagos derivados de cualquier otro elemento contenido en el acuerdo.

ACUERDO

Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento

6. La determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento deberá basarse en el fondo económico del acuerdo, lo que exige una evaluación de si:
- a) el cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo o activos específico (el activo), y
 - b) el acuerdo implica un derecho de uso del activo.

El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo específico

7. Aunque el activo específico pueda estar explícitamente identificado en un acuerdo, no será el objeto del arrendamiento si el cumplimiento del acuerdo es independiente del uso de ese activo. Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tiene el derecho y la posibilidad de suministrar estos bienes o servicios utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del acuerdo sería independiente del activo especificado y por tanto no contendría un arrendamiento. Una obligación de garantía que permita o requiera la sustitución de un activo igual o similar, cuando el activo específico no funcione adecuadamente, no impide su tratamiento como arrendamiento. Asimismo, una cláusula contractual (contingente o de otro tipo) que permita o requiera al proveedor que sustituya otros activos por cualquier razón en, o después de, una fecha especificada, no impide su tratamiento como arrendamiento antes de la fecha de sustitución.
8. Un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y, para este proveedor, no resulta factible o posible, desde el punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos.

El acuerdo contiene un derecho de uso del activo

9. Un acuerdo implica el derecho de uso del activo si transfiere al comprador (arrendatario) el derecho a controlar el uso del activo subyacente. El derecho a controlar el uso del activo subyacente se transfiere cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:
- a) el comprador tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo;
 - b) el comprador tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo subyacente, mientras, simultáneamente obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo;
 - c) los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que una o más partes, distintas del comprador, obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el período del acuerdo, y que el precio que el comprador pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

Evaluación o reconsideración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento

10. La evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento deberá efectuarse al inicio del acuerdo, es decir, en la primera de las dos fechas siguientes: la del acuerdo o la del compromiso entre las partes sobre los términos fundamentales del acuerdo, considerando todos los hechos y circunstancias. La reconsideración de si el acuerdo contiene un arrendamiento, tras el inicio del mismo, se hará sólo si se cumple una de las siguientes condiciones:
- a) se ha producido un cambio en los términos contractuales, a menos que dicho cambio corresponda a la renovación o prórroga del acuerdo;
 - b) se ha ejercido la opción de renovación o las partes han acordado una prórroga del acuerdo, a menos que los términos de la renovación o prórroga hubieran sido inicialmente incluidos en las condiciones del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 4 de la NIC 17. Una renovación o prórroga del acuerdo que no incluya modificación alguna de los términos del acuerdo original, ya se produzca antes o al final del plazo original del acuerdo, se evaluará, de acuerdo con los párrafos 6 a 9, sólo en lo que concierne al período de renovación o prórroga;

- c) ha habido un cambio en la decisión de que el cumplimiento es, o no es, dependiente de un activo específico;
 - d) se ha producido un cambio sustancial en el activo, por ejemplo un cambio físico sustancial en el inmovilizado material.
11. La reconsideración de un acuerdo deberá estar basada en los hechos y circunstancias en la fecha de la reconsideración, incluyendo el plazo restante del acuerdo. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, el importe estimado de productos a entregar al comprador o a otros compradores potenciales) no implicarán necesariamente la reconsideración. Si un acuerdo es reconsiderado y se determina que contiene un arrendamiento (o que no contiene un arrendamiento), deberá aplicarse la contabilización como arrendamiento (o dejar de aplicarse), desde:
- a) en los casos a), c) o d) del párrafo 10, el momento en que ocurra el cambio en las circunstancias que den lugar a una reconsideración;
 - b) en el caso b) del párrafo 10, en el inicio del período de renovación o prórroga.

Diferenciación de los pagos específicos del arrendamiento, de otros pagos

12. Si el acuerdo contiene un arrendamiento, las partes aplicarán los requerimientos de la NIC 17 al elemento de arrendamiento del acuerdo, a menos que esté exento de dichos requerimientos de acuerdo con el párrafo 2 de la NIC 17. En consecuencia, si el acuerdo contiene un arrendamiento, será clasificado como arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 19 de la NIC 17. Los demás elementos del acuerdo, que estén fuera del alcance de la NIC 17, se contabilizarán de acuerdo con otras Normas.
13. A efectos de aplicar los requerimientos de la NIC 17, los pagos y demás contraprestaciones requeridas por el acuerdo se separarán, al inicio del mismo o tras haber hecho la correspondiente reconsideración, entre aquéllos derivados del arrendamiento y aquéllos derivados de los otros elementos, sobre la base de sus valores razonables. Los pagos mínimos por el arrendamiento, definidos en el párrafo 4 de la NIC 17, incluyen sólo los pagos derivados del arrendamiento (es decir, el derecho de uso del activo) y excluyen los pagos por los otros elementos (por ejemplo, por servicios y el coste de los consumos de producción).
14. En algunos casos, la separación de los pagos por el arrendamiento de los pagos por los otros elementos del acuerdo exigirá que el comprador utilice alguna técnica de estimación. Por ejemplo, un comprador podría estimar los pagos del arrendamiento por referencia a un acuerdo de arrendamiento de activos comparables que no contenga elementos adicionales, o estimando los pagos por otros elementos del acuerdo por referencia a acuerdos comparables y, una vez estimados, deducir tales pagos de los pagos totales del acuerdo.
15. Si el comprador concluyera que es impracticable separar con fiabilidad los pagos:
- a) si se trata de un arrendamiento financiero, reconocerá un activo y un pasivo por un mismo importe, igual al valor razonable del activo subyacente identificado en los párrafos 7 y 8 como objeto del arrendamiento. Posteriormente, se reducirá el pasivo por los pagos efectuados, reconociendo la carga financiera imputada a dicho pasivo mediante la utilización del tipo de interés incremental del endeudamiento del comprador (*);
 - b) si se trata de un arrendamiento operativo, tratará todos los pagos derivados del acuerdo como pagos por arrendamiento a fin de cumplir con los requisitos de información de la NIC 17, pero:
 - i) revelando tales pagos separadamente de los pagos mínimos de arrendamiento procedentes de otros acuerdos que no incluyan pagos por elementos no arrendados, y
 - ii) declarando que los pagos revelados también incluyen pagos por elementos no arrendados dentro del acuerdo.

(*) Es decir, el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario, definido en el párrafo 4 de la NIC 17.

FECHA DE VIGENCIA

16. La entidad aplicará esta Interpretación en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un período que comenzase antes del 1 de enero de 2006, revelará ese hecho.

TRANSICIÓN

17. La NIC 8 especifica cómo la entidad aplica un cambio en una política contable resultante de la aplicación inicial de una Interpretación. No se exige cumplir con tales requisitos cuando se aplique por primera vez esta Interpretación. Si la entidad aplica esta excepción, aplicará los párrafos 6 a 9 de esta Interpretación a los acuerdos existentes al inicio del período más antiguo para el que presente información comparativa de acuerdo con las NIIF, considerando los hechos y circunstancias existentes al principio de ese período.
-

*Apéndice***Modificaciones a la NIIF 1 *Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera***

Las modificaciones contenidas en este Apéndice serán aplicadas en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un período anterior, también se aplicarán estas modificaciones para dicho período.

- A1. Se modifica tanto la NIIF 1 *Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera*, como los documentos que la acompañan, de la forma descrita a continuación.

En el párrafo 12, la referencia a los párrafos 13 a 25E se cambia a los párrafos 13 a 25F.

En el párrafo 13, se modifican las letras i) y j), y se inserta una nueva letra k), como se describe a continuación:

- i) contratos de seguro (párrafo 25D);
- j) pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo 25E); y
- k) arrendamientos (párrafo 25F).

Tras el párrafo 25E se inserta un nuevo encabezamiento y el párrafo 25F, de la siguiente manera:

ARRENDAMIENTOS**IFRIC 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento***

- 25F. Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria de la CINIIF 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

INTERPRETACIÓN CINIIF 5 (que incorpora una modificación a la NIC 39)**Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental**

REFERENCIAS

NIC 8	<i>Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores</i>
NIC 27	<i>Estados financieros consolidados y separados</i>
NIC 28	<i>Inversiones en entidades asociadas</i>
NIC 31	<i>Participaciones en negocios conjuntos</i>
NIC 37	<i>Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes</i>
NIC 39	<i>Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración</i> (revisada en 2003)
SIC-12	<i>Consolidación — Entidades con cometido especial</i> (revisada en 2004)

ANTECEDENTES

1. La finalidad de la constitución de fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental, que en lo sucesivo se denominarán «fondos por desmantelamiento» o «fondos», consiste en segregar activos para financiar algunos o todos los costes de desmantelamiento de una fábrica (por ejemplo una planta nuclear) o de algún equipo (como un automóvil), o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental (como la depuración de aguas o la restauración del terreno de una mina), actividades que se denominarán genéricamente de «desmantelamiento».
2. Las aportaciones a estos fondos pueden ser voluntarias o establecidas por normas. Los fondos pueden tener una de las siguientes estructuras:
 - a) fondos establecidos por un único contribuyente, para cubrir sus propias obligaciones por desmantelamiento, ya sea para un emplazamiento particular, o para varios emplazamientos dispersos geográficamente;
 - b) fondos establecidos por múltiples contribuyentes, con el fin de constituir fondos para cubrir sus obligaciones por desmantelamiento, individuales o conjuntas, donde los contribuyentes tienen derecho al reembolso de gastos de desmantelamiento hasta el límite de sus contribuciones más los rendimientos de las mismas, menos su participación en los costes de administración del fondo. Los contribuyentes pueden tener la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro contribuyente;
 - c) fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de constituir fondos para sus obligaciones de desmantelamiento, individuales o conjuntas, donde el nivel de aportación requerido al contribuyente está basado en su nivel de actividad corriente, y la prestación obtenida por el contribuyente está basada en su actividad pasada. En tales casos, podría existir un desajuste entre el importe de la aportación efectuada por el contribuyente (basado en su actividad corriente) y el valor realizable del fondo (basado en la actividad pasada).
3. Fondos como los descritos tienen generalmente las siguientes características:
 - a) el fondo es administrado separadamente por gestores independientes;
 - b) las entidades (contribuyentes) efectúan aportaciones al fondo, que se invierten en un conjunto de activos, que pueden comprender tanto instrumentos de deuda como de patrimonio, que están disponibles para ayudar a pagar los costes de desmantelamiento de los contribuyentes. Los gestores determinan cómo se invierten las aportaciones, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen el fondo, así como las contenidas en cualquier legislación o normativas aplicables;

- c) los contribuyentes conservan la obligación de pagar los costes de desmantelamiento, pero pueden obtener del fondo reembolsos por el menor valor de los costes de desmantelamiento en los que hayan incurrido y su participación en los activos del fondo;
- d) los contribuyentes pueden tener el acceso restringido, o no tener acceso, a los superávits de activos del fondo sobre los que hayan resultado aptos para que califiquen como costes de desmantelamiento.

ALCANCE

- 4. Esta Interpretación se aplica a la contabilización, en los estados financieros del contribuyente, de las participaciones surgidas de la constitución de fondos de desmantelamiento que contengan las dos características siguientes:
 - a) los activos son administrados de forma separada (ya sea por estar mantenidos en una entidad diferente o como activos segregados dentro de otra entidad), y
 - b) está restringido el derecho del contribuyente a acceder a los activos.
- 5. Una participación residual en un fondo más allá del simple derecho al citado reembolso, tal como un derecho contractual al reparto del remanente, una vez que todo el desmantelamiento haya sido completado o sobre la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio neto dentro del alcance de la NIC 39, y, por tanto, fuera del alcance de esta Interpretación.

CUESTIONES

- 6. Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:
 - a) ¿cómo contabilizaría un contribuyente su participación en un fondo?
 - b) cuando un contribuyente tiene la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de otro contribuyente, ¿cómo se contabilizaría esa obligación?

ACUERDO

Contabilización de la participación en un fondo

- 7. El contribuyente reconocerá su obligación a pagar los costes de desmantelamiento como un pasivo y reconocerá su participación en el fondo de forma separada, a menos que el contribuyente no fuera responsable de pagar los costes de desmantelamiento incluso en el caso de que el fondo no hiciese frente a los pagos.
- 8. El contribuyente determinará si tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo con referencia a las NIC 27, NIC 28, NIC 31 y la SIC-12. Si así fuera, el contribuyente contabilizará su participación en el fondo según establecen las citadas Normas.
- 9. Si el contribuyente no tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo, reconocerá el derecho a recibir los pagos del fondo como un reembolso, tal como dispone la NIC 37. Este reembolso se valorará por el menor de:
 - a) el importe de la obligación de desmantelamiento reconocida, y
 - b) la participación del contribuyente en el valor razonable de los activos netos del fondo que le sean atribuibles.

Los cambios del importe en libros del derecho a recibir reembolsos, distintos de las aportaciones y los pagos al fondo, se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que tengan lugar dichos cambios.

Contabilización de las obligaciones de efectuar aportaciones adicionales

10. Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de algún otro contribuyente o si se redujese el valor de las inversiones del fondo, hasta el punto de ser insuficientes para cumplir con sus compromisos de reembolso, esta obligación será un pasivo contingente dentro del alcance de la NIC 37. El contribuyente reconocerá un pasivo sólo si fuera probable que tuviera que efectuar aportaciones adicionales.

Información a revelar

11. El contribuyente revelará la naturaleza de su participación en el fondo así como toda restricción al acceso a los activos del fondo.
12. Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar aportaciones potenciales adicionales, que no estén reconocidas como pasivos (véase párrafo 10), deberá revelar la información requerida por el párrafo 86 de la NIC 37.
13. Cuando el contribuyente contabilice su participación en el fondo de acuerdo con el párrafo 9, deberá revelar las informaciones requeridas por la letra c) del párrafo 85 de la NIC 37.

FECHA DE VIGENCIA

14. La entidad aplicará esta Interpretación en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un período que comenzase antes del 1 de enero de 2006, revelará ese hecho.

TRANSICIÓN

15. Los cambios en las políticas contables serán contabilizados de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.
-

*Apéndice***Modificación a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y valoración**

La modificación contenida en este Apéndice se aplicará en ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si alguna entidad aplicase esta Interpretación para un período anterior, estas modificaciones también se aplicarán para ese período anterior

A1. En el párrafo 2 de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración se añade un apartado j):

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades, y a toda clase de instrumentos financieros, excepto:

...

j) derechos a recibir pagos para reembolsar a la entidad por desembolsos realizados para cancelar un pasivo que reconociese como una provisión de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, o para el cual, en un período anterior, se hubiese reconocido una provisión de acuerdo con la NIC 37.
