

Norma Internacional de Información Financiera 14

Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es especificar los requerimientos de información financiera para los *saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas* que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a *regulación de tarifas*.
- 2 Para alcanzar este objetivo, la Norma requiere:
 - (a) cambios limitados en las políticas contables que se aplicaban de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados anteriores (*PCGA anteriores*) para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, que se relacionan principalmente con la presentación de estas cuentas; y
 - (b) revelar información que:
 - (i) identifique y explique los importes reconocidos en los estados financieros de la entidad que surgen de la regulación de tarifas; y
 - (ii) ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros procedentes de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen.
- 3 Los requerimientos de esta Norma permiten que cuando una entidad adopta las NIIF y se encuentra dentro de su alcance continúe la contabilización de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores, con sujeción a los cambios limitados mencionados en el párrafo 2 anterior.
- 4 Además, esta Norma proporciona algunas excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas. Todos los requerimientos especificados para informar sobre los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, y cualesquier excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas que se relacionan con dichos saldos, están contenidos dentro de esta Norma en lugar de dentro de otras Normas.

Alcance

- 5 Se permite que una entidad aplique los requerimientos de esta Norma en sus *primeros estados financieros conforme a las NIIF* si y solo si:
 - (a) realiza *actividades con tarifas reguladas*; y
 - (b) reconoció importes, que cumplen los requisitos de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores.
- 6 Una entidad aplicará los requerimientos de esta Norma en sus estados financieros de períodos posteriores, si y solo si, en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, reconoció saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas mediante la elección de la aplicación de los **requerimientos de esta Norma**.
- 7 Esta Norma no aborda otros aspectos de la contabilización por parte de las entidades que se dedican a actividades con tarifas reguladas. Mediante la aplicación de los requerimientos de esta Norma, los importes que se permitan o requieran reconocer como activos o pasivos, de acuerdo con otras Normas no se incluirán dentro de los importes clasificados como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 8 Una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas.

Reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas

Exención temporal del párrafo 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

- 9 Una entidad que tiene actividades con tarifas reguladas y que queda dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 al desarrollar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 10 Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 especifican las fuentes de los requerimientos y guías que se requiere o permite que la dirección considere al desarrollar una política contable para una partida, si ninguna Norma relevante es aplicable de forma específica a dicha partida. Esta Norma exime a una entidad de aplicar el párrafo 11 de la NIC 8 a sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, se permite que las entidades que reconocen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, como partidas separadas o como parte del valor en libros de otros activos y pasivos, de acuerdo con sus PCGA anteriores, continúen reconociendo dichos saldos, de acuerdo con esta Norma a través de la exención del párrafo 11 de la NIC 8, con sujeción a los cambios en la presentación requeridos por los párrafos 18 y 19 de esta Norma.

Continuación de políticas contables existentes

- 11 En el momento de la aplicación inicial de esta Norma, una entidad continuará aplicando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15. Sin embargo, la presentación de estos importes cumplirá con los requerimientos de presentación de esta Norma, que pueden requerir cambios en las políticas de presentación conforme a PCGA anteriores de la entidad (véanse los párrafos 18 y 19).
- 12 Una entidad aplicará las políticas establecidas de acuerdo con el párrafo 11 de forma congruente en períodos posteriores, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15.

Cambios en las políticas contables

- 13 Una entidad no cambiará sus políticas contables para comenzar el reconocimiento de los lados de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Una entidad solo puede cambiar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas si el cambio origina estados financieros más relevantes para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, y no menos fiables¹, o más fiables, pero no menos relevantes para atender dichas necesidades. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios del párrafo 10 de la NIC 8.
- 14 Esta Norma no exime a las entidades de aplicar los párrafos 10 o 14 y 15 de la NIC 8 a los cambios en la política contable. Para justificar cambios en sus políticas contables sobre saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, una entidad demostrará que el cambio aproxima más sus estados financieros al cumplimiento de los criterios del párrafo 10 de la NIC 8. Sin embargo, el cambio no necesita lograr el cumplimiento total de dichos criterios para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 15 Los párrafos 13 y 14 se aplican ambos a los cambios realizados en la implementación inicial de esta Norma y a los llevados a cabo en períodos de presentación posteriores.

Interacción con otras Normas

- 16 Cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales específicos relacionados con la interacción de esta Norma con otras Normas están contenidos dentro de esta Norma (véanse los

¹ En septiembre de 2010, el IASB sustituyó el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001 (*Marco Conceptual*) por el *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*. El término “representación razonable”, que se utilizaba en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* anterior denominaba “fiabilidad”. El requerimiento del párrafo 13 de esta Norma se basa en los requerimientos de la NIC 8 que conserva el término “fiabilidad”.

párrafos B7 a B28). En ausencia de cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales, se aplicarán otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de las actividades reguladas en la misma forma en que lo hacen a los activos, pasivos, ingresos y gastos que se reconocen de acuerdo con esas Normas.

- 17 En algunas situaciones, se podría necesitar aplicar otra Norma a un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se ha medido de acuerdo con las políticas contables de una entidad que se establecen de acuerdo con los párrafos 11 y 12, para reflejar dicho saldo apropiadamente en los estados financieros. Por ejemplo, la entidad puede tener actividades con tarifas reguladas en un país extranjero en el cual las transacciones y saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se denominan en una moneda que no es la moneda funcional de la entidad que informa. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos se convierten aplicando la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.

Presentación

Cambios en la presentación

- 18 Esta Norma introduce los requerimientos de presentación, descritos en los párrafos 20 a 26, para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen de acuerdo con los párrafos 11 y 12. Cuando se aplique esta Norma, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocerán en el estado de situación financiera, además de los activos y pasivos que se reconozcan de acuerdo con otras Normas. Estos requerimientos de presentación separan el impacto del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de los requerimientos de información financiera de otras Normas.
- 19 Además de las partidas que se requiere presentar en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad que aplique esta Norma presentará todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos de acuerdo con los párrafos 20 a 26.

Clasificación de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

- 20 Una entidad presentará las siguientes partidas por separado en el estado de situación financiera:
- (a) el total de todos los saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y
 - (b) el total de todos los saldos acreedores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 21 Cuando una entidad presenta, en su estado de situación financiera, los activos corrientes y no corrientes y los pasivos corrientes y no corrientes como clasificaciones separadas, No clasificará los totales de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas como corrientes o no corrientes. En su lugar, las partidas separadas requeridas por el párrafo 20 se diferenciarán de los activos y pasivos que se presenten de acuerdo con otras Normas mediante el uso de subtotales, que se determinarán antes de que se presenten los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Clasificación de los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

- 22 Una entidad presentará, en la sección de otro resultado integral del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, el movimiento neto de los saldos de todas las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para el periodo de presentación que se relacionen con las partidas reconocidas en otro resultado integral. Las partidas separadas se utilizarán por el movimiento neto relacionado con partidas que, de acuerdo con otras Normas:
- (a) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y
 - (b) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.
- 23 Una entidad presentará una partida separada en la sección del resultado del periodo del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado del resultado del periodo separado, por

el movimiento neto restante de todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para el periodo de presentación, excluyendo los movimientos que no se reflejan en el resultado del periodo, tales como importes adquiridos. Esta partida separada se diferenciará de los ingresos y gastos que se presenten de acuerdo con otras Normas, mediante el uso de un subtotal, que se determinará antes del movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

- 24 Cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos resultante y el movimiento relacionado en dicho activo (pasivo) por impuestos diferidos con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y los movimientos en dichos saldos, en lugar de hacerlo dentro del total presentado de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* para activos (pasivos) por impuestos diferidos y el gasto (ingreso) por impuestos (véanse los párrafos B9 a B12).
- 25 Cuando una entidad presenta una operación discontinuada o un grupo de activos para su disposición de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, la entidad presentará los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y el movimiento neto de dichos saldos, cuando proceda, con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos, en lugar de dentro de los grupos de activos para su disposición u operaciones discontinuadas (véanse los párrafos B19 a B22).
- 26 Cuando una entidad presente ganancias por acción de acuerdo la NIC 33 *Ganancias por acción*, la entidad presentará adicionalmente las ganancias por acción básicas y diluidas, las cuales se calcularán utilizando los importes de las ganancias requeridos por la NIC 33, pero excluyendo los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas (véanse los párrafos B13 y B14).

Información a revelar

Objetivo

- 27 Una entidad que decida aplicar esta Norma revelará información que permita a los usuarios evaluar:
- (a) la naturaleza y los riesgos asociados con la regulación de tarifas que establece el precio que la entidad puede cargar a los clientes por los bienes o servicios que proporciona; y
 - (b) los efectos de dicha regulación de tarifas en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.
- 28 Si cualquier información a revelar establecida en los párrafos 30 a 36 no se considera relevante para cumplir el objetivo del párrafo 27, puede omitirse en los estados financieros. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los párrafos 30 a 36, es insuficiente para alcanzar el objetivo del párrafo 27, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con ese objetivo.
- 29 Para cumplir el objetivo de revelar la información del párrafo 27, una entidad considerará todos los elementos siguientes:
- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de revelar la información;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta acumulación o desglose realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Explicación de las actividades sujetas a regulación de tarifas

- 30 Para ayudar a que un usuario de los estados financieros evalúe la naturaleza y los riesgos asociados de las actividades con tarifas reguladas de la entidad, revelará, para cada tipo de actividad con tarifa regulada:
- (a) una breve descripción de la naturaleza e importancia de la actividad con tarifa regulada y la naturaleza del proceso de determinación de las tarifas reguladas;
 - (b) la identidad del regulador, o reguladores, de la tarifa. Si el regulador de la tarifa es una parte relacionada (tal como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), la entidad revelará ese hecho, junto con una explicación de las características de dicha relación;

- (c) la forma en que la recuperación futura de cada clase (es decir, cada tipo de costo o ingreso) de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o reversión de cada clase de saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se ve afectada por riesgos e incertidumbres, por ejemplo:
- (i) riesgo de demanda (por ejemplo, cambios en las actitudes de los consumidores, la disponibilidad de fuentes alternativas de suministro o el nivel de competencia);
 - (ii) riesgo de regulación (por ejemplo, la propuesta o aprobación de una solicitud para establecer tarifas o la evaluación de la entidad de acciones esperadas de regulación futuras); y
 - (iii) otros riesgos (por ejemplo, riesgos de cambio o de otros mercados).

31 La información a revelar requerida por el párrafo 30 se incluirá en los estados financieros directamente en las notas o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro informe, tal como un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Si la información no se incluye en los estados financieros directamente o se incorpora mediante referencias cruzadas, los estados financieros están incompletos.

Explicación sobre los importes reconocidos

- 32 Una entidad revelará la base sobre la cual se reconocen y dan de baja en cuentas los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y la forma en que se miden inicialmente y posteriormente, incluyendo la forma en que se evalúa la recuperabilidad de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y cómo se distribuyen las pérdidas por deterioro de valor.
- 33 Para cada tipo de actividad con tarifa regulada, una entidad revelará la siguiente información para cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas:
- (a) una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del periodo, en una tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. La entidad aplicará el juicio profesional para decidir el nivel de detalle necesario (véanse los párrafos 28 y 29), aunque los componentes siguientes habitualmente serían relevantes:
 - (i) los importes que se han reconocido en el periodo presente en el estado de situación financiera como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas;
 - (ii) los importes que se han reconocido en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral relacionados con saldos que se han recuperado (algunas veces descrito como amortizado) o revertido en el periodo presente; y
 - (iii) otros importes, identificados por separado, que afectaron a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, tales como deterioros de valor, elementos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios, elementos dispuestos, o los efectos de cambios en las tasas de cambio o tasas de descuento;
 - (b) la tasa de retorno o tasa de descuento (incluyendo una tasa cero o un rango de tasas, cuando proceda) utilizada para reflejar el valor temporal del dinero que es aplicable a cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y
 - (c) los periodos restantes a lo largo de los cuales la entidad espera recuperar (o amortizar) el importe en libros de cada clase de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o revertir cada clase de saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 34 Cuando la regulación de tarifas afecta al importe y calendario de un gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias, la entidad revelará el impacto de la regulación de tarifas sobre los importes de impuestos presentes y diferidos reconocidos. Además, la entidad revelará de forma separada cualquier saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relacionan con impuestos y el movimiento relacionado de ese saldo.
- 35 Cuando una entidad revela información de acuerdo con la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* sobre una participación en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto que tiene actividades con tarifas reguladas y para las cuales los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocen de acuerdo con esta Norma, la entidad revelará los importes que se incluyen en los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y el movimiento neto en dichos saldos para las participaciones reveladas (véanse los párrafos B25 a B28).

- 36 Cuando una entidad concluya que un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas deja de ser totalmente recuperable o reversible, revelará ese hecho, la razón por la cual no es recuperable o reversible y el importe por el que se ha reducido el saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

| | |
|---|--|
| primeros estados financieros conforme a las NIIF | Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF. |
| entidad que adopta por primera vez las NIIF | La entidad que presenta sus primeros estados financieros conforme a las NIIF . |
| PCGA anteriores | Las bases de contabilización que una entidad que adopta por primera vez las NIIF utilizaba inmediatamente antes de adoptar las NIIF. |
| actividades con tarifas reguladas | Actividades de una entidad que están sujetas a regulación de tarifas . |
| regulación de tarifas | Un marco para establecer los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y dicho marco está sujeto a la supervisión y/o aprobación por un regulador de tarifas . |
| regulador de tarifas | Un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación para establecer la tarifa o un rango de tarifas que vinculan a una entidad. El regulador de tarifas puede ser un organismo tercero o una parte relacionada de la entidad, incluyendo el órgano de dirección propio de la entidad, si se requiere por ley o regulación que ese organismo establezca tarifas en interés de los clientes y asegure la viabilidad financiera global de la entidad. |
| saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas | El saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el regulador de tarifas al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes. |

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Actividades con tarifas reguladas

- B1 Históricamente, la regulación de tarifas se aplica a todas las actividades de una entidad. Sin embargo, con adquisiciones, diversificación y desregulación, la regulación de tarifas puede aplicarse ahora a solo una parte de las actividades de una entidad, dando lugar a tener actividades reguladas y no reguladas. Esta Norma se aplica solo a actividades con tarifas reguladas que están sujetas a restricciones legales o de regulación a través de las acciones de un regulador de tarifas, independientemente del tipo de entidad o sector industrial al que pertenezca.
- B2 Una entidad no aplicará esta Norma a actividades que se auto-regulan, es decir, actividades que no están sujetas a un marco de fijación de precios que está supervisado o aprobado por un regulador de tarifas. Esto no impide que la entidad sea elegible para aplicar esta Norma cuando:
- (a) el órgano de dirección propio de la entidad o una parte relacionada establece tarifas en interés de los clientes y asegura la viabilidad financiera global de la entidad dentro de un marco de fijación de precios especificado; y
 - (b) el marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación.

Continuación de políticas contables existentes

- B3 A efectos de esta Norma, un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se define como el saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el regulador de tarifas al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes. Algunas partidas de gasto (o ingreso) pueden quedar fuera de las tarifas reguladas porque, por ejemplo, no se espera que los importes sean aceptados por el regulador de tarifas o porque no quedan dentro del alcance de la regulación de tarifas. Por consiguiente, una partida se reconoce a medida en que se incurre como un ingreso o gasto, a menos que otra Norma permita o requiera que se incluya en el importe en libros de un activo o pasivo.
- B4 En algunos casos, otras Normas prohíben de forma explícita que una entidad reconozca, en el estado de situación financiera, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que pueden reconocerse, de forma separada o incluirse en otras partidas, tales como propiedades, planta y equipo de acuerdo con políticas contables conforme a PCGA anteriores. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 11 de esta Norma, una entidad que decide aplicar esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF utilizará la exención del párrafo 11 de la NIC 8, para continuar usando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Estas políticas contables pueden incluir, por ejemplo, las prácticas siguientes:
- (a) el reconocimiento de un saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando la entidad tiene el derecho, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, de incrementar las tarifas en períodos futuros para recuperar sus costos deducibles (es decir, los costos para los cuales se pretende que las tarifas reguladas faciliten su recuperación);
 - (b) el reconocimiento, como saldo deudor o acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de un importe que es equivalente a cualquier ganancia o pérdida sobre la disposición o retiro de partidas de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles, que se espera recuperar o revertir a través de tarifas futuras;
 - (c) el reconocimiento de un saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando se requiere que la entidad, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, disminuya las tarifas en períodos futuros para revertir recuperaciones en exceso de costos deducibles (es decir, importes en exceso del importe recuperable especificado por el regulador de tarifas); y

- (d) la medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sobre una base no descontada o sobre una base descontada que utiliza una tasa de interés o de descuento especificada por el regulador de tarifas.
- B5 Los siguientes son ejemplos de los tipos de costos que los reguladores de tarifas pueden permitir en decisiones de fijación de tarifas y que una entidad puede, por ello, reconocer en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas:
- (i) desviaciones de precios de compra o de volumen;
 - (ii) costos de iniciativas de “energía limpia” aprobadas (por encima de los importes que se capitalizan como parte del costo de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (iii) costos indirectos atribuibles de forma no directa que se tratan como costos de capital a efectos de regulación de tarifas (pero que no se permite, de acuerdo con la NIC 16, que se incluyan en el costo de una partida de propiedades, planta y equipo);
 - (iv) costos de cancelación del proyecto;
 - (v) costos de daños por tormentas; y
 - (vi) intereses atribuidos (incluyendo importes que se permite considerar para fondos que se utilizan durante la construcción, que proporcionan a la entidad un rendimiento sobre el capital del patrimonio propio, así como préstamos).
- B6 Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas habitualmente representan diferencias temporales entre el reconocimiento de partidas de ingreso o gasto a efectos de regulación y el reconocimiento de dichas partidas a efectos de información financiera. Cuando una entidad cambia una política contable en la adopción por primera vez de las NIIF o en la aplicación inicial de una Norma nueva o revisada, pueden surgir diferencias temporales nuevas o revisadas que creen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados. La prohibición del párrafo 13 que impide que una entidad cambie su política contable para comenzar a reconocer saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados que se creen por otros cambios en políticas contables requeridas por la NIIF. Esto es así porque el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para estas diferencias temporales sería congruente con la política de reconocimiento existente aplicada de acuerdo con el párrafo 11 y no representaría la introducción de una política contable nueva. De forma análoga, el párrafo 13 no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen de diferencias temporales que no existían inmediatamente antes de la fecha de transición a la NIIF, pero que son congruentes con las políticas contables de la entidad establecidas de acuerdo con el párrafo 11 (por ejemplo, costos por daños por tormentas).

Aplicabilidad de otras Normas

- B7 Una entidad que esté dentro del alcance de los requerimientos de esta Norma, y decide implementarlos, continuará aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA previos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Sin embargo, los párrafos 16 a 17 señalan que, en algunas situaciones, podría también ser necesario aplicar otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, para reflejarlos apropiadamente en los estados financieros. Los siguientes párrafos describen la forma en que otras Normas interactúan con los requerimientos de esta Norma. En concreto, los siguientes párrafos clarifican excepciones y exenciones específicas a otras Normas y la presentación adicional y requerimientos de información a revelar que se espera que sean aplicables.

Aplicación de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

- B8 Una entidad podría necesitar utilizar estimaciones y supuestos en el reconocimiento y medición de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Para hechos que ocurrieron entre el final del periodo de presentación y la fecha en que los estados financieros se autorizan para su emisión, la entidad aplicará la NIC 10 para identificar si dichas estimaciones y supuestos deben ajustarse para reflejar dichos sucesos.

Aplicación de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

- B9 La NIC 12 requiere que, con ciertas excepciones limitadas, una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos y (sujeta a ciertas condiciones) un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias. Una entidad con tarifas reguladas aplicará la NIC 12 a todas sus actividades, incluyendo sus actividades con tarifas reguladas, para identificar el importe de impuesto a las ganancias que se ha de reconocer.
- B10 En algunos planes de regulación de tarifas, el regulador de tarifas permite o requiere que una entidad incremente sus tarifas futuras para recuperar parte o la totalidad de los gastos por impuestos a las ganancias de la entidad. En estas circunstancias, esto puede dar lugar a que la entidad reconozca un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas en el estado de situación financiera relacionado con el impuesto a las ganancias, de acuerdo con sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12. El reconocimiento de este saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relaciona con el impuesto a las ganancias puede por sí mismo crear una diferencia temporal adicional para la cual podría reconocerse un importe de impuestos diferidos adicional.
- B11 A pesar de la presentación y los requerimientos de información a revelar de la NIC 12, cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá ese importe por impuestos diferidos dentro de los saldos de activos (pasivos) por impuestos diferidos totales. En su lugar, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:
- (a) con las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o
 - (b) como una partida separada junto a los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- B12 De forma análoga, cuando una entidad reconoce el movimiento en un activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia de reconocer los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá el movimiento en ese importe de impuestos diferidos dentro de la partida de gastos (ingresos) por impuestos que se presenta en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 12. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:
- (a) con las partidas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o
 - (b) como una partida separada junto a las partidas relacionadas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Aplicación de la NIC 33 *Ganancias por Acción*

- B13 El párrafo 66 de la NIC 33 requiere que algunas entidades presenten, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, las ganancias por acción básicas y diluidas, para el resultado del periodo procedente de operaciones que continúan y para el resultado del periodo que es atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la entidad controladora. Además, el párrafo 68 de la NIC 33 requiere que una entidad que presente una operación discontinuada revele los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha operación discontinuada, ya sea en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.
- B14 Para cada importe de ganancias por acción presentado de acuerdo con la NIC 33, una entidad que aplique esta Norma presentará los importes de ganancias por acción básicos y diluidos que se calcularán de la misma forma, excepto que dichos importes excluirán el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. En congruencia con el requerimiento del párrafo 73 de la NIC 33, una entidad presentará las ganancias por acción requeridas por el párrafo 26 de esta Norma con la misma importancia que las ganancias por acción requeridas por la NIC 33 para todos los periodos presentados.

Aplicación de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos

- B15 Los párrafos 11 a 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para la identificación, reconocimiento, medición y reversión de cualquier deterioro de valor de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidas. Por consiguiente, la NIC 36 no se aplicará a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos por separado.
- B16 Sin embargo, la NIC 36 puede requerir que una entidad realice una prueba de deterioro de valor sobre una unidad generadora de efectivo (UGE) que incluya los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Esta prueba puede ser requerida porque la UGE contiene plusvalía, o porque uno o más indicadores de deterioro de valor descritos en la NIC 36 han sido identificados con relación a la UGE. En estas situaciones, los párrafos 74 a 79 de la NIC 36 contienen requerimientos para identificar el importe recuperable y el importe en libros de una UGE. Una entidad aplicará dichos requerimientos para decidir si cualquiera de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos se incluye en el importe en libros de la UGE a efectos de la prueba de deterioro de valor. Los requerimientos restantes de la NIC 36 se aplicarán, a continuación, a cualquier pérdida por deterioro de valor que se reconozca como consecuencia de esta prueba.

Aplicación de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios

- B17 El principio fundamental de la NIIF 3 es que una adquirente de un negocio reconozca los activos adquiridos y los pasivos asumidos por sus valores razonables en la fecha de adquisición. La NIIF 3 proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. El párrafo B18 de esta Norma proporciona una excepción adicional.
- B18 Los párrafos 11 a 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, si una entidad adquiere un negocio, aplicará, en sus estados financieros consolidados, sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12 para el reconocimiento y medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida en la fecha de adquisición. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida se reconocerán en los estados financieros consolidados de la adquirente, de acuerdo con las políticas de ésta, independientemente de si la adquirida reconoce dichos saldos en sus propios estados financieros.

Aplicación de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas

- B19 Los párrafos 11 a 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, los requerimientos de medición de la NIIF 5 no se aplicarán a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos.
- B20 El párrafo 33 de la NIIF 5 requiere que se presente un importe único para operaciones discontinuadas en el estado, o estados, del resultado del periodo y otro resultado integral. A pesar de los requerimientos de ese párrafo, cuando una entidad que decide aplicar esta Norma presente una operación discontinuada no incluirá el movimiento en saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades con tarifas reguladas de la operación discontinuada dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 33 de la NIIF 5. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades de tarifas reguladas de la operación discontinuada, bien:
- (a) dentro de la partida que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo; o
 - (b) como una partida separada junto a la partida relacionada que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo.
- B21 De forma análoga, a pesar de los requerimientos del párrafo 38 de la NIIF 5, cuando una entidad presente un grupo de activos para su disposición, la entidad no incluirá, dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 38 de la NIIF 5, el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición. En su lugar, la entidad

presentará el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición, bien:

- (a) dentro de las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o
- (b) como una partida separada junto a los otros saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B22 Si la entidad decide incluir los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos que están relacionados con el grupo de activos para su disposición u operación discontinuada dentro de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionadas, puede ser necesario revelarlos por separado como parte del desglose de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas descritas en el párrafo 33 de esta Norma.

Aplicación de las NIIF 10 Estados Financieros Consolidados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

B23 El párrafo 19 de la NIIF 10 requiere que “una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas”. El párrafo 8 de esta Norma requiere que una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas de la entidad. Por consiguiente, si una controladora reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros consolidados de acuerdo esta Norma, aplicará las mismas políticas contables a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen en todas sus subsidiarias. Esto se aplicará independientemente de si las subsidiarias reconocen dichos saldos en sus propios estados financieros.

B24 De forma análoga, los párrafos 35 a 36 de la NIC 28 requieren que, al aplicar el método de la participación, “los estados financieros de una entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas”. Por consiguiente, los ajustes se realizarán para hacer que las políticas contables de las asociadas o negocios conjuntos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sean acordes con los de la entidad inversora al aplicar el método de la participación.

Aplicación de la NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

B25 El párrafo 12(e) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, el resultado del periodo que se distribuyó a las participaciones no controladoras de la subsidiaria durante el periodo de presentación. Una entidad que reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de acuerdo con esta Norma revelará el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se incluyen en los importes que se requieren revelar por el párrafo 12(e) de la NIIF 12.

B26 El párrafo 12(g) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, información financiera resumida sobre la subsidiaria, tal como se especifica en el párrafo B10 de la NIIF 12. De forma análoga, el párrafo 21(b)(ii) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada negocio conjunto y asociada que sea importante para la entidad que informa, información financiera resumida, tal como se especifica en los párrafos B12 a B13 de la NIIF 12. El párrafo B16 de la NIIF 12 especifica la información financiera resumida que se requiere que una entidad revele para el resto de negocios conjuntos y asociadas que no sean importantes de forma individual, de acuerdo con el párrafo 21(c) de la NIIF 12.

B27 Además de la información especificada en los párrafos 12, 21, B10, B12 a B13 y B16 de la NIIF12, una entidad que reconozca saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de acuerdo con esta Norma, también revelará el saldo deudor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, el saldo acreedor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos netos en dichos saldos, divididos entre los importes reconocidos en el resultado del periodo y los importes reconocidos en otro resultado integral, para cada entidad para la cual se requiere dicha información a revelar según la NIIF 12.

B28 El párrafo 19 de la NIIF 12 especifica la información que se requiere que una entidad revele cuando reconoce una ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria, calculada de

acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10. Además de la información requerida por el párrafo 19 de la NIIF 12, una entidad que decide aplicar esta norma revelará la parte de esa ganancia o pérdida que es atribuible a la baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en la subsidiaria antigua en la fecha en que se perdió el control.

Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

- C1 Una entidad aplicará esta Norma si sus primeros estados financieros conforme a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF para un período anterior, revelará este hecho.