

Contabilización de una contraprestación variable desde la perspectiva del comprador

aeca

Asociación Española de
Contabilidad y Administración
de Empresas

Con la colaboración de

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Los Documentos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) recogen las conclusiones de sus distintas Comisiones de Estudio acerca de temas específicos de interés profesional. La diversidad en la composición de estas Comisiones de Estudio, con expertos de sectores, enfoques e intereses distintos, garantiza un proceso de elaboración y discusión rico en matices y riguroso de fondo, aportando a los pronunciamientos de AECA su distintivo de general aceptación.

La primera edición del presente Documento está abierta a la opinión de los socios de AECA y del conjunto de interesados en las materias tratadas

© Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

Rafael Bergamín, 16 B - 28043 Madrid

Tels.: 91 547 44 65 - 91 547 37 56

Fax: 91 541 34 84

info@aeca.es · www.aeca.es

ISBN: 979-13-87665-09-8

Septiembre 2025

El contenido de este Documento no podrá ser reproducido en forma alguna sin la previa autorización por escrito de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)

DOCUMENTOS AECA

SERIE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Contabilización de una contraprestación variable desde la perspectiva del comprador

Documento n.º 33

Índice

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD DE AECA

PRESIDENTE:

Enrique Ortega Carballo

Gómez-Acebo & Pombo Abogados

PONENTES DE ESTE DOCUMENTO

Araceli Mora Enguádanos

Universidad de Valencia

Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía

VOCALES:

Eladio Acevedo Heranz

Registro de Economistas Auditores
del Consejo General de Economistas

Andrés Baldominos Casado

Intervención General de
la Administración del Estado

Luis Cañal Gamboa

EY

Leandro Cañibano Calvo

Presidente de AECA. Catedrático
de la UAM

Francisco José Chisvert

Cabas
PWC España

Jorge Collado Salas

ASNEF - Asociación Nacional de
Establecimientos Financieros de Crédito

Enrique Corona Romero

Catedrático de Universidad

Alicia Costa Toda

Universidad de Zaragoza

Raúl Fidalgo Vallejo

Deloitte

José Ramón González García

Universidad Complutense de Madrid

José Antonio Gonzalo Angulo

Universidad de Alcalá

Felipe Herranz Martín

Universidad Autónoma de Madrid

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Universidad

Julio López Vázquez

Auren / Instituto de Censores Jurados
de Cuentas de España

Luis Ángel Maza Lasierra

Banco de España

Araceli Mora Enguádanos

Universidad de Valencia

José Morales Díaz

Universidad Complutense de Madrid

Antonio Javier Pérez García

Universidad de Alcalá

Juan Reig Gastón

J&A Garrigues

Florentina Ros Amoros

Oficina Nacional de Fiscalidad
Internacional - AEAT

Gemma Soligó Illamola

Grant Thornton

Rima Yousfan Moreno

Auxadi

Constancio Zamora Ramírez

Universidad de Sevilla

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	6
2. ALCANCE	8
2.1. El activo adquirido	8
2.2. El componente variable en el precio del contrato	8
2.2.1. La razón de la contraprestación variable	8
2.2.2. Las características de la contraprestación variable que forma parte del valor inicial del activo	11
2.2.3. Identificación de hechos y circunstancias iniciales del activo	11
3. RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DEL COMPONENTE VARIABLE QUE FORMA PARTE DEL VALOR INICIAL DEL ACTIVO ADQUIRIDO	14
3.1. Reconocimiento y medición inicial	14
3.2. Medición posterior	15
4. EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	17
4.1. Componentes variables dentro del alcance	17
4.2. Componentes variables fuera del alcance	21
5. CONCLUSIONES	23

INTRODUCCIÓN

En determinados contratos, el precio del bien o del servicio objeto de la transacción puede incluir un componente variable (*contraprestación variable*) dependiente de hechos futuros. El tratamiento contable de los componentes variables en el precio de una transacción en general es un tema complejo, pudiéndose apreciar que no siempre se ha alcanzado un suficiente nivel de consenso en su contabilización. En concreto, el tratamiento de las contraprestaciones variables en las adquisiciones de activos no monetarios desde la perspectiva del comprador es una cuestión que, hasta la fecha, no ha sido resuelta en la normativa contable internacional, lo cual ha dado lugar a diversas prácticas. Ante estas situaciones, si bien se han producido diversos intentos de aclaración por parte del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el *International Accounting Standard Board* (IASB) (CINIIF)¹, estos no han tenido el éxito esperado. En los últimos años, el EFRAG abordó un proyecto de investigación sobre esta problemática con la finalidad de aportar al debate regulatorio una mayor claridad sobre las cuestiones sometidas a debate (EFRAG, 2022)², si bien el análisis realizado se limitaba a plantear diversas opciones sin pronunciarse por ninguna en concreto, de manera que los comentarios recibidos son un buen ejemplo de la diversidad existente³. Por su parte, en el marco de información financiera español, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó en 2013 dos Resoluciones, la *Resolución de 1 de marzo de 2013*, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, y la *Resolución de 28 de mayo de 2013*, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. En estas Resoluciones sí que se trata esta cuestión, aunque sin mucho detalle, lo cual hace que no exista hasta la fecha en el ámbito normativo español e internacional un compendio completo de *principios sobre la contabilización de los componentes variables del precio en la adquisición de activos no monetarios desde la perspectiva del comprador*.

En el presente documento entendemos el componente variable del precio o la “*contraprestación variable*” en sentido amplio⁴, lo cual incluye, tanto un pago contingente, como un pago variable en sentido estricto. En definitiva, comprenden tanto las contraprestaciones contin-

1 CINIIF (2011). Tentative Agenda Decision. IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 38 Intangible Assets – Accounting for contingent price for the purchase of single assets. Disponible en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2011/january/interpretations-committee/ifric-jan-2011-10ias16ias38.pdf> y CINIIF (2012) IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 38 Intangible Assets. Contingent payments for the separate purchase of PPE and intangible assets. Disponible en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2012/may/interpretations-committee/031205ap03a-contingent-prices-020512.pdf>.

2 El papel de discusión del EFRAG está disponible en EFRAG_DP_Variable_WEB.pdf.

3 Las cartas comentario están disponibles en <https://www.efrag.org/en/projects/variable-and-contingent-consideration/concluded?page=documents>.

4 Tal y como se hace en la literatura internacional reciente.

gentes al acaecimiento de un suceso, como la categoría de los pagos referenciados a una cantidad o importe, cuya determinación en el momento inicial sea variable, ya que entendemos que todos ellos en el momento de su adquisición, son pagos indeterminados.

Buena parte de los debates a nivel internacional se centran en la perspectiva del pasivo. En estos casos se plantea la alternativa de si, tras la firma del contrato, la contraprestación variable dará lugar a un pasivo desde el momento que se toma el control del activo, o cuando finalmente tengan lugar las circunstancias que conducen a un desembolso por parte del comprador. El objetivo sin embargo en este documento es establecer los principios que determinan que una contraprestación variable forma parte de la valoración inicial del activo adquirido, siempre ligado a que se cumplan las condiciones para reconocer el pasivo por contraprestación variable, así como el tratamiento de su valoración posterior en el momento inicial.

En este documento, la Comisión incorpora una argumentación conceptual, una metodología para el análisis de las situaciones, un listado de indicadores o indicios para aplicar el juicio profesional que es necesario en varias ocasiones, y un conjunto de ejemplos que ayudan a reconocer y adoptar esta metodología, así como los indicadores más relevantes en distintas situaciones. En el desarrollo de este Documento abordamos, en primer lugar, un epígrafe en el que se establece su alcance, seguido de otro en el que tratamos el reconocimiento y valoración inicial, y de otro posterior referido a la contraprestación variable. En el punto cuarto se desarrollan unos ejemplos ilustrativos que ayudan a entender las propuestas formuladas, y finalmente en el punto quinto se recogen las conclusiones alcanzadas.

2 ALCANCE

La determinación del alcance se realiza a partir de las características del recurso adquirido y del componente variable del precio que se pretende calificar contablemente.

2.1. EL ACTIVO ADQUIRIDO

En el presente documento nos centramos en la contraprestación variable por la adquisición de un activo individual pero, en ningún caso, con la posible contraprestación por la adquisición de un bien o servicio diferente que se corresponda con otro componente del mismo contrato, pero distinto al activo individual de referencia.

En lo que se refiere al activo adquirido, las características propias de las adquisiciones con contraprestación variable, sin perjuicio de ciertas exclusiones que se indican posteriormente, son las siguientes:

- (i) Activos **no monetarios**.
- (ii) Activos **individuales**, es decir, que no califican como negocio.
- (iii) Activos que en los que se adquieren **todos los servicios que puedan prestar**.

Quedan **excluidos** del alcance de este documento:

- Los instrumentos financieros.
- Las adquisiciones de negocios.
- Los arrendamientos (u otros contratos de naturaleza similar) en los que sólo se adquiere el derecho de uso y no la totalidad del activo arrendado.
- Las licencias⁵.

2.2. EL COMPONENTE VARIABLE EN EL PRECIO DEL CONTRATO

2.2.1. LA RAZÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE

En este documento, se asume que la operación a analizar parte de la realización de un acuerdo económicamente racional entre partes independientes y en condiciones de mercado. Cualquier componente variable en el precio de una transacción se valorará en función de la sustancia del contrato y no solo atendiendo a su forma jurídica.

⁵ La problemática contable trata como una excepción la norma general desde la perspectiva del vendedor, lo cual podría llevar también a tratarla como una excepción desde la perspectiva del comprador.

Las razones para incorporar un componente variable en el precio total de una transacción pueden ser muy diversas. En general, se tratará de incorporar a dicho precio un nuevo elemento que, vinculado con dicho activo, estará relacionado con:

- a) Situaciones de incertidumbre y/o de asimetría de información entre comprador y vendedor sobre el valor del activo en el momento inicial de la transacción. Dicho componente variable refleja la parte del valor del activo, atribuible a hechos y circunstancias propias de este, y que existen en el momento de la transacción. Por esta razón, forma parte de la negociación del precio de adquisición del activo, teniendo en cuenta que se exigirá su constatación en un momento posterior al de la compra. En este escenario, las partes contratantes (o al menos el comprador) esperan a un momento posterior en el que estén más informadas sobre los hechos y circunstancias del activo en la fecha de su compra, antes de pagar el precio total por su adquisición. Aunque el vendedor podría estar más informado sobre su valor, admite la cláusula variable porque reconoce que el comprador necesita estar más informado y espera obtener el importe pactado como consecuencia del acaecimiento de hechos que constatan las circunstancias con las que transfiere el activo.
- b) Acuerdo entre las partes de participar en cambios en los hechos y circunstancias del activo en un momento posterior a su compra, o acuerdo de una participación conjunta en la incertidumbre existente (riesgos y/o beneficios) sobre el desempeño del activo. Esta situación puede proceder de cambios en las circunstancias iniciales del activo, ajenas a actuaciones de las partes, o de acciones posteriores llevadas a cabo por las mismas.

En este documento, se resuelve el tratamiento contable de la contraprestación variable relacionado con el caso a).

El componente variable del precio inicial de una transacción (contraprestación variable) se establece por existir incertidumbre sobre el valor del activo en el momento de la transacción que impiden determinar el precio total de adquisición. Dicho valor *agregado* se refiere a hechos y circunstancias que, si bien existen en el momento de la adquisición, su importe debe constatarse en un momento posterior al de la compra, es decir, cuando se obtenga información adicional sobre dichos hechos y circunstancias.

Así pues, constituyen exclusiones del alcance:

- Cualquier contraprestación variable que se establezca como acuerdo de gestión o participación conjunta de las partes en los riesgos/beneficios futuros relacionados con el desempeño del activo (caso b), más allá de los que se plantean en el “valor esperado” y en todo caso sujetos a una contingencia a constatar sobre el valor del bien en el momento del contrato.
- Los relacionados con eventos futuros, ya se refieran al desempeño del activo o a otros aspectos de carácter financiero, tendrán el tratamiento que corresponda a cada uno de ellos en función de la normativa aplicable.

- Los relacionados con cambios en las características o circunstancias en el activo adquirido que no existían en el momento de su adquisición. Por ejemplo, mejoras o deterioros u otras circunstancias que con carácter excepcional pudieran producirse con posterioridad a la adquisición y siempre que estén contempladas en el contrato como contraprestación variable.
- Otras contraprestaciones variables del contrato relacionadas con la evolución de los tipos de cambio, precios u otros aspectos ajenos al desempeño o características del activo.

Tal y como se establece en el Marco conceptual del PGC, el precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago *“más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición”*. Si el precio total de adquisición del activo en el momento de la compra se pudiera establecer, no sería preciso, desde un punto de vista de racionalidad económica, pactar una cláusula variable y, en el caso de pactarse, esta no podría vincularse directamente al valor del activo en el momento de la transacción, sino a otros componentes del contrato (incluida una posible gestión conjunta o participación de ambas partes en los riesgos y beneficios futuros no previstos). Por ello, consideramos que dichas situaciones son casos que se encuentran fuera de la premisa básica de la existencia de incertidumbre de este documento.

La figura 1 muestra un árbol de decisión que resume cómo determinar si el componente variable se encuentra dentro del alcance de este documento.

Figura 1. Árbol de decisión para determinar el alcance

¿Se está adquiriendo un activo no monetario distinto a negocio, arrendamiento o licencia?

Sí

No

¿Retribuye el componente variable otros servicios/componentes del contrato distintos al activo?

Sí

No

¿Se puede determinar el precio total de adquisición del activo con la información disponible en el momento de la transacción?

Lo que iguala precio a VR es fijo “en sustancia”

Sí

No

¿Constituye el componente un acuerdo para gestionar o participar las partes en circunstancias futuras del activo no presentes en el momento de la transacción?

Sí

No

¿Se refiere el componente variable circunstancias que existen en el activo el momento de la compra?

No

Sí

Fuera del alcance

Dentro del alcance

2.2.2. LAS CARACTERÍSTICAS DE LA CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE QUE FORMA PARTE DEL VALOR INICIAL DEL ACTIVO

Una contraprestación variable que está dentro del alcance del documento puede estructurarse de diversas formas. Dicha contraprestación puede incorporar el pago de una cantidad adicional sobre un precio fijo en el caso de producirse un evento contingente y constatare el valor o, al contrario, puede implicar un descuento sobre el precio fijo establecido en el caso de que no se constatare el valor atribuido al activo. En ambos casos, el fondo económico es el mismo y, por tanto, también lo debe ser su tratamiento contable⁶. En consecuencia y en adelante asumimos que el componente variable implica un pago adicional, ya que dicho componente será el caso más habitual.

La contraprestación variable puede corresponder a:

- (i) Un importe determinado que se paga cuando se constata el hecho contingente (pago contingente).

Por ejemplo, se adquiere un edificio y se establece en el contrato de compraventa un importe fijo y un importe contingente cuyo pago depende de que el edificio pase satisfactoriamente la inspección de incendios y así el comprador constata que efectivamente dicho edificio tiene las características que figuran en el contrato de compraventa.

- (ii) Un importe indeterminado al estar referido a rendimientos del activo durante un periodo estipulado de tiempo que permitan al comprador constatar que las circunstancias del activo que se asumen en el contrato de compraventa realmente existen (pago variable).

Por ejemplo, se adquiere un cultivo con una modificación genética en las semillas que el vendedor estima que incrementa la producción respecto a la semilla tradicional, y se estipula en el contrato de compraventa un importe fijo y un componente variable que se determinará cuando el comprador constata este hecho de mayor capacidad de producción.

2.2.3. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS INICIALES DEL ACTIVO

En unos casos será sencillo concluir cuándo el componente variable esté referido a hechos y circunstancias del activo que existen en el momento de la adquisición, pero habrá casos en los que habrá que aplicar el juicio profesional para concluir lo que corresponda, ya que en ocasiones, puede ser complejo distinguir cuándo la finalidad de la cláusula es resolver una incertidumbre sobre un hecho o circunstancia referida a las capacidades del activo presentes en el momento de su adquisición –y que, por tanto, forman parte de las expectativas del adquirente en la formación del precio–, o cuando la situación esté referida a circunstancias que se producen en un momento posterior a su compra.

⁶ Así, es lo mismo hacer un pago fijo de 100 más una prima de 10 en el caso de que se produzca un evento contingente y se constata el valor, que hacer un pago inicial de 110 que implicaría una devolución de 10 si cuando se produce el evento futuro no se constata.

Normalmente, se trata de circunstancias que existen en el momento inicial, cuando las partes podrían estar de acuerdo en un valor razonable del activo de no existir una incertidumbre que exige su constatación en el futuro y, por ello, se incorpora en el contrato una cláusula contingente.

A estos efectos, en la contabilización que ha de efectuar el adquirente, lo relevante para estimar si un hecho o circunstancia forma parte de la negociación del precio de adquisición, es analizar las capacidades del activo consideradas por el adquirente a la hora de determinar el precio de la transacción (y no simplemente a la información que aparece formalmente en un contrato leído por un tercero). Es decir, que se asume que el comprador puede asignar un precio a un activo bajo determinadas condiciones y, aunque sabe lo que puede esperar de ese activo en dichas condiciones, precisa de más información para constatar que realmente las mismas existen, por lo que pacta ese componente variable del precio vinculado a que la constatación se produzca.

Ahora bien, con el fin de determinar si los hechos y circunstancias existen en el momento de la compra, se podría formular la siguiente batería de indicios que pueden darse de forma concurrente o no, y que no siendo por sí mismos ni suficientes ni necesarios, facilitan el juicio del experto:

- **(i) Probabilidad.** La existencia de hechos objetivos en el momento de la compra que acrediten una mayor probabilidad o expectativa de que se produzca el evento contingente que desencadena la contraprestación variable, puede ser un indicador de que las circunstancias están consideradas en la determinación del precio en el momento de la adquisición.
- **(ii) Tiempo.** Cuanto más prolongado sea el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición del activo y la resolución del evento contingente, la situación podría considerarse como un indicio del concurso de circunstancias posteriores a las existentes en el momento de la adquisición⁷. A modo de orientación –por lo que puede emplearse un plazo mayor cuando así se justifique–, cabe considerar la regulación de la temporalidad en materia de combinaciones de negocio, la cual establece un periodo de un año para considerar que las circunstancias sobre las que se negocia el componente variable del precio, ya existían en el momento de la adquisición corroborando que no surgen en un momento posterior.
- **(iii) Excepcionalidad.** Si las circunstancias que desencadenan el componente variable son excepcionales, podría ser indicativo de que el precio contingente no corresponde a circunstancias sustancialmente existentes, es decir, previstas en el momento de la compra.
- **(iv) Proporción del valor** de la contraprestación variable respecto al precio total del activo. En el supuesto de que esta proporción fuera elevada, podría indicar una mayor in-

⁷ Es el que se utiliza en la norma de combinaciones de negocios y es el que utiliza el ICAC en la Consulta sobre adquisición de participaciones a coste con componente variable dependiente del EBIDTA de tres años (Consulta 3. BOICAC 132)

certidumbre sobre su realización, y que cuanto mayor fuera dicha incertidumbre sobre unas condiciones del activo, menos probable sería que formara parte de las condiciones iniciales en la negociación del precio.

- (v) La **capacidad para aislar otros factores que pudieran afectar al rendimiento futuro** y que no están relacionadas con las circunstancias iniciales del activo.

3

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DEL COMPONENTE VARIABLE QUE FORMA PARTE DEL VALOR INICIAL DEL ACTIVO ADQUIRIDO

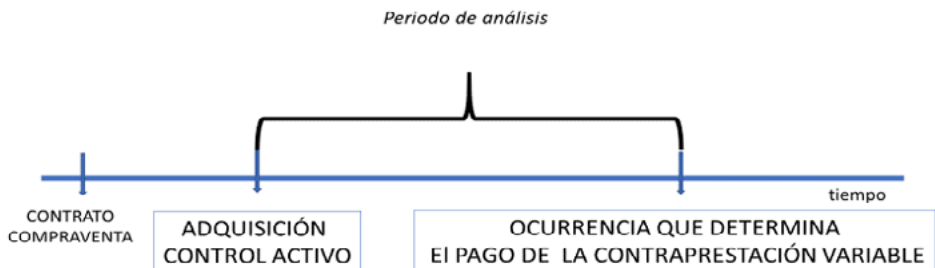
Una vez delimitado el alcance y señaladas las características del componente variable, se analizan los aspectos contables de su reconocimiento y valoración.

3.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL

Es importante señalar que, aunque efectivamente el componente variable del precio del contrato forma parte del valor del activo en el momento de la adquisición, este hecho no implica necesariamente que pueda incorporarse a el mismo desde el momento inicial, en el que el comprador adquiere el control del activo. En todo caso se deberá determinar en qué momento se cumplen los requisitos de reconocimiento contable, teniendo en cuenta que **el reconocimiento de ese valor del activo** dependerá de que se cumplan los criterios para incorporar la contraprestación variable al **pasivo** cuando dicho reconocimiento se realice en un momento anterior al pago.

Así pues, el **momento del reconocimiento inicial** del valor del componente variable dependerá de que cumpla con la definición de los elementos patrimoniales. En todo caso, la incorporación del valor de la contraprestación variable al activo deberá estar, **necesaria e ineludiblemente, vinculada con que, a su vez, dicho componente cumpla con los requerimientos para ser reconocido como pasivo**. En consecuencia, como muestra la figura 2, el reconocimiento puede situarse en el período que media entre el momento en el que se adquiere el control por parte del comprador (momento inicial) y la ocurrencia del hecho contingente que determina la cuantía a pagar. Además, deberá tenerse en cuenta que el hecho citado puede que no signifique un único pago sino distribuirse su cuantía en varios desembolsos parciales a lo largo de un periodo de tiempo.

Figura 2. Periodo en el que se analiza el reconocimiento y valoración de la contraprestación variable



En definitiva, lo que va a determinar el momento del reconocimiento del componente variable como valor del activo, es la existencia de un pasivo y que se cumplan los requisitos necesarios para su reconocimiento.

Según el marco conceptual del PGC, para reconocer contablemente un pasivo debe existir una **obligación actual**. Dicha obligación **no tiene por qué ser incondicional** ya que puede depender de incertidumbres, que pueden no proceder de acciones realizadas por el comprador. De acuerdo con lo anterior, si el hecho que desencadena el pago constata las condiciones pactadas sobre hechos y circunstancias en la fecha de adquisición, forma parte del valor del activo; por el contrario, si dependiera de acciones futuras del comprador, existiría esa obligación, si bien la misma no forma parte del valor inicial del activo. En todo caso, para la existencia del pasivo debe no existir “*capacidad práctica*”⁸ para evitar el pago.

El reconocimiento del pasivo se produce:

(i) **cuando sea probable** que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos.

(ii) siempre que se pueda valorar con fiabilidad⁹.

En todo caso es de señalar que el reconocimiento contable del pasivo **implica el reconocimiento simultáneo del activo**. Además, **el valor atribuido** a ese componente variable que se incorpora al valor del activo (y del pasivo en su caso) lo será por la mejor estimación posible¹⁰ (descontado cuando así proceda el componente financiero).

En resumen:

El componente variable que forme parte del valor inicial del activo y, por tanto, sobre hechos y circunstancias en la fecha de adquisición, **se reconocerá** en el momento en que además de ser probable su pago, la estimación sobre su valor sea **fiable**, lo cual puede ocurrir en cualquier momento entre la adquisición del activo y el hecho contingente que determine la obligación del pago.

3.2. MEDICIÓN POSTERIOR

Un vez atribuido y reconocido el valor correspondiente en el activo, y pasivo en su caso, **los cambios posteriores de dicha estimación** se reconocerían en el valor del activo siempre y cuando **estén referidos a hechos o circunstancias que ya existían**¹¹ en el momento inicial.

8 El legislador español, en coherencia con el IASB, ha expresado que el término “capacidad práctica” va más allá de la literalidad de la cláusula contractual, por lo que se exige un análisis del fondo económico sobre esa capacidad para evitar el pago. Además, se alinea con la interpretación de que una entidad puede no tener la capacidad práctica de evitar una transferencia si cualquier acción que pudiera tomar para evitarla tuviera consecuencias económicas significativamente más adversas que la propia transferencia.

9 En el Marco Conceptual del IASB, la característica de fiabilidad ha sido reemplazada por la representación fiel que exige un nivel de incertidumbre en la medición que no sea elevado.

10 Tal y como se establece en la RICAC 2013 (norma primera, párrafo 4)

11 Tal y como se establece en RICAC 2013 (Introducción, punto III) si la contraprestación variable ya se integró en el precio de adquisición y en el pasivo, se presume que estos cambios obedecen a circunstancias existentes en el momento del reconocimiento inicial, el ajuste de valor a realizar es retroactivo ya que se trata de información adicional sobre las circunstancias iniciales.

Es importante señalar que la diferencia en el tratamiento contable de (i) significa un ajuste al valor del activo relacionado con circunstancias iniciales, pero que se reconoce con posterioridad al momento inicial, es decir, cuando el importe se puede medir con fiabilidad, y (ii) un ajuste al valor del activo como consecuencia de cambios en las circunstancias iniciales motivados por cambios en las estimaciones, deterioros o mejoras, está en el recálculo de la amortización de los activos afectados. En el primer caso, el ajuste al valor del activo (objeto del alcance de este documento) se hará con carácter retroactivo¹² al entenderse que se trata de un valor provisional hasta el desenlace de la contingencia y, en el segundo caso, por tratarse de un cambio como consecuencia de circunstancias del activo que no estaban contempladas en la fecha del contrato, sino que se producen con posterioridad al momento de la compra, se realizará con carácter prospectivo¹³.

- 12 La Comisión considera que, en el caso de que el componente variable en el precio de adquisición de un activo se reconozca en un momento posterior a la fecha de adquisición por no poderse estimar antes el valor con fiabilidad, podría ser objeto de debate si los ajustes adicionales que, en su caso, pudieran tener lugar (por ejemplo, el de la amortización) se registran de forma prospectiva o de forma retroactiva.

El argumento para que se hiciera de forma prospectiva sería que en el PGC norma 22ª *“Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”* los ajustes retroactivos están previstos para cambios en la política contable o reexpresiones por errores, no siendo el caso que nos ocupa ni lo uno ni lo otro. Si se considerasen por el contrario que son cambios en las estimaciones, los ajustes de amortización se aplicarían con carácter prospectivo. El argumento para considerarlo retroactivo en el caso que nos ocupa es que el cambio en el valor del activo (al añadir el componente variable con posterioridad al momento inicial) resulta de la información sobre circunstancias del activo que ya estaban presentes en la fecha de adquisición, pero cuya información para valorarlas de forma fiable solo está disponible después de esa fecha. Por el contrario, los ajustes por cambios en las estimaciones resultan de circunstancias que se producen con posterioridad al reconocimiento inicial. Se puede considerar pues que la situación de incorporar la información sobre el componente variable en un momento posterior al de la compra sería más análoga, en este caso, a los ajustes por hechos posteriores que proporcionan evidencia de una condición o circunstancia que ya existía (a la fecha de cierre del ejercicio en el caso de esa norma), que a un cambio en las estimaciones. Otro caso que podría aplicarse por analogía sería el de las combinaciones de negocio cuando se prevé un periodo de ajuste del precio de adquisición (contabilidad provisional), ya que esta circunstancia no surge por el hecho de tratarse de una combinación de negocios, sino por la indeterminación del precio de adquisición en el momento inicial, lo cual es una situación con identidad de hecho con el caso objeto de estudio. Si bien la comisión reconoce las dificultades prácticas y de otro tipo que plantean los ajustes retroactivos, estiman que lo más apropiado es exigir tales ajustes en este caso.

- 13 Entiende la Comisión que este criterio estaría en sintonía con la normativa española que en la RICAC 2013 establece que los cambios en las estimaciones de la contraprestación variable *“se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo”*.

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

En este apartado se presentan algunos ejemplos aclaratorios a los que la Comisión entiende que sería de aplicación el reconocimiento y valoración en el momento inicial de la contraprestación variable, así como otros en los que no lo sería.

4.1. COMPONENTES VARIABLES DENTRO DEL ALCANCE

Ejemplo 1

La entidad A adquiere un activo inmobiliario en enero del año 1, calificado como “no negocio”. Se estima un valor razonable del edificio, siempre y cuando no tuviera deficiencias estructurales, de 1.010 u.m. en el momento de la firma del contrato. Sin embargo, está pendiente la inspección de un perito independiente que corrobore el estado pactado del inmueble a la firma del contrato. Ante la existencia de incertidumbre por parte del comprador, se establece en el contrato un pago fijo de 1.000 u.m. y un pago contingente de 10 u.m. a la espera de confirmar la ausencia de vicios ocultos cuando se supere la inspección. El pago contingente, en su caso, se realizaría tras esa inspección, prevista para 6 meses después.

Alcance:

El precio del edificio en el momento de la transacción no se puede fijar definitivamente debido a la incertidumbre sobre su estado estructural, por lo que se establece el componente variable. Este componente variable está vinculado a las circunstancias iniciales del activo, pero precisa su constatación en un momento posterior.

Reconocimiento y valoración:

Si como consecuencia de las circunstancias concurrentes se estima probable que se acabe pagando el componente variable en la fecha de adquisición, al tratarse de un suceso contingente, su valoración será el importe más probable (indicio (i) Probabilidad). En el momento que se adquiere el control, se reconoce el componente variable de 10 u.m. como mayor valor del activo, ya que cumple los requisitos de su reconocimiento como pasivo (pago probable y valoración fiable).

Si, por el contrario, si con la información disponible se estimase más probable que se confirmen las deficiencias, entonces no se reconocerá el componente variable en el activo, ya que no cumple el requisito de probabilidad exigido para el reconocimiento de pasivo en el momento de la adquisición. En este caso se informaría en la memoria, como contingencia, hasta la finalización de la inspección. Si existiera evidencia de cambios en las estimaciones (respecto de circunstancias que ya existían en el momento inicial) antes de que finalice la inspección, de manera que el pago fuera probable, entonces se reconocería como mayor valor del activo (y

del pasivo en su caso si es un momento anterior al pago) en el momento en que dicha evidencia se produjera.

Ejemplo 2

La entidad A compra un inmueble hotelero para su gestión. Dicho inmueble está ubicado en un país X que, en el momento de la transacción, no pertenece a la Unión Europea. A la firma del contrato, las partes consideran que, si dicho país entrara a formar parte de la UE en un futuro próximo, el valor de inmueble, que en la actualidad se tasa en 1.000 u.m. se incrementaría en un 1% adicional. En la negociación del contrato las partes ya tienen en cuenta esta cuestión, pactando un importe contingente.

Así, se establece un pago fijo de 1.000 u.m. más un pago contingente de 10 u.m., que tendría lugar cuando definitivamente el país X se incorporara, en su caso, a la UE.

En este caso existe un componente variable motivado porque existe una incertidumbre que hace que las partes no puedan determinar definitivamente el precio del activo con exactitud en el momento de la transacción. ¿Está relacionado ese pago contingente con las circunstancias iniciales con las que se negocia la transacción?, o simplemente se trata de un pago contingente relacionado con una mejora posterior del activo o una gestión conjunta de riesgos y beneficios futuros.

Estas mismas características pueden dar lugar a distintas soluciones, dependiendo de las expectativas del adquirente en el momento de la adquisición.

Consideramos dos alternativas:

- (i) *A la fecha del contrato, el país X se encuentra en proceso de admisión en la UE. Con la información pública disponible¹⁴ en ese momento, la entidad adquirente estima razonablemente con que se admitirá su incorporación, si bien existe una cierta incertidumbre porque todavía no es un hecho confirmado.*
- (ii) *Existe una cierta posibilidad, razón por la cual se negocia la cláusula en el contrato, en el que, si bien no se ha iniciado ningún expediente ni se tiene ninguna información objetiva sobre cual podría ser el hipotético desenlace en un futuro no próximo, no deja de ser una solución posible. Aunque el expediente de adhesión ya se ha iniciado, el adquirente no cuenta con este hecho posiblemente porque lo considere improbable. Pero a pesar de esta situación, el vendedor exige este precio variable por si la entrada en la UE se acabase confirmando, supuesto que no parece plausible en las circunstancias actuales.*

Alternativa i)

Alcance:

En este caso el efecto de la entrada en la UE ya ha sido computado por el adquirente como parte de la valoración del activo en el momento de su adquisición. Es lo que desea comprar y cuenta con ello en la negociación del precio de adquisición, ya que dada la información que

¹⁴ Sin duda en estos casos existe un juicio profesional, y los indicios que se establecen en la sección 2.2.3. de este documento pueden ayudar.

posee, la probabilidad de que ocurra esta alternativa es muy alta, ya que tan solo está pendiente de la constatación definitiva del ingreso en la UE que se espera tenga lugar en un corto espacio de tiempo.

Reconocimiento y valoración:

El hecho a considerar es la alta probabilidad de que la entidad vendedora entre en la UE, circunstancia que existe en el momento de la adquisición y que forma parte de la estimación del valor del activo para el comprador, ya que al ser probable el desembolso asociado al pasivo, la entidad habrá de reconocer el mismo por su valor probable y consecuentemente al activo por el importe satisfecho más el indicado pasivo por pago contingente. Desde la perspectiva del adquirente, la admisión en la UE se computa como un hecho que llevaría al reconocimiento del activo por 1.010 u.m., a pesar de que dicho “hecho” requiera una constatación definitiva.

Alternativa ii)

Alcance:

En esta alternativa el evento futuro es para el adquirente ajeno a la valoración inicial del activo en el momento de su adquisición, razón por la cual no forma parte del precio de la transacción, sin que pueda reconocerse como deuda. No existe ningún indicio objetivo que proporcione una expectativa de pago a la que asignar un precio en el momento de adquisición del activo (indicio (i) Probabilidad). Lo único que inicialmente ocurre es que existe la posibilidad de que esta situación cambie en un futuro no próximo (indicio (ii) Tiempo), cuando tenga lugar la incorporación futura del país vendedor a la UE, lo que podrá afectar al valor de ese activo en el futuro y reportar un potencial beneficio a ambas partes. Si comprador y vendedor acuerdan compartir ese potencial beneficio, podrán pactar un pago contingente en el contrato. En resumen, si en un momento posterior efectivamente cambiaran las circunstancias y hubiera evidencia objetiva de que es probable que el país X entre en la UE y, por tanto, que acabe desembolsándose esa prestación variable, sería preciso reconocer el pasivo de 10 u.m., si bien tendría que analizarse para determinar si se trata como una mejora, o como una compensación, situación que, en cualquier caso, estaría fuera del alcance de este documento.

Ejemplo 3

La entidad A compra una finca para el cultivo de tomates de regadío en una zona, cuyo precio por hectárea es bastante homogéneo dadas sus características. El campo objeto del contrato está cultivado empleando unas semillas con modificación genética que plantó el vendedor¹⁵ y que producirán sus frutos el próximo ejercicio por primera vez. Son semillas que el vendedor considera que son más productivas, y que no son las tradicionales de la zona. En consecuencia, el rendimiento futuro para el comprador tiene un cierto nivel de incertidumbre (al menos para el comprador). En este sentido, la producción media prevista para ese campo empleando las semillas tradicionales sería de 2.000 u.f. al año y, en función de este elemento, el campo tendría un valor razonable de 1.000 u.m. Dada la expectativa de mayor producción por parte del vendedor,

¹⁵ A efectos ilustrativos asumimos que el adquirente compra un “campo cultivado” con esas semillas como un activo individual y no como un terreno más un activo biológico por separado. No obstante, la base del componente variable del precio radica precisamente en las características del activo biológico.

se plantea un componente fijo de 1.000 u.m. y un componente variable que se determina en función de la producción de las dos primeras cosechas que superen la producción esperada.

Finalizada la primera cosecha, efectivamente se constata que, sin ninguna intervención adicional por parte del comprador en ese tiempo, la producción es un 20% mayor que la prevista para semillas tradicionales, lo que da lugar a un primer pago de 100 u.m.

Alcance:

La capacidad de mayor producción de las semillas modificadas genéticamente está vinculada al activo desde el momento inicial y forma parte de la expectativa del comprador al adquirir la finca, por lo que el ejemplo se encuentra dentro del alcance del documento. Además, al ser el campo de cultivo homogéneo, el rendimiento de dichas semillas experimentales se puede comparar con el de las semillas tradicionales, estando ambos cultivos sometidos a las mismas circunstancias de riego, climatología, etc., por lo que se puede aislar el efecto a estudiar de otros efectos (Indicio 5: capacidad de asilar otros factores). La capacidad para aislar los efectos específicos que se desean constatar con información de rendimientos futuros es la clave para afirmar que las circunstancias de ese activo (semillas experimentales), permiten desde su origen rendimientos superiores.

Reconocimiento y valoración:

Si en el momento de la adquisición existiera suficiente información para poder hacer una predicción fiable del importe variable, se debería reconocer esa estimación desde el inicio. Así, si es probable que se incremente la cosecha en un 20% anual, se incluyen los dos pagos variables previstos de 100 por año, es decir, un total de 1.200, y el valor del activo se ajustará en función de lo realmente producido y pagado en las dos siguientes cosechas que se considerarían simples cambios en las estimaciones de las circunstancias iniciales.

Sin embargo, puede ocurrir que con la evidencia e información existente en el momento inicial se estime que la modificación genética permitirá una mayor producción, pero no en qué medida. Es decir, que el pago es probable (Indicio (i) Probabilidad) y por ello se ha negociado en el contrato, pero el comprador no puede hacer una estimación fiable del valor del componente variable. En consecuencia, su reconocimiento ha de esperar a disponer de evidencia suficiente que lo permita, lo cual puede ocurrir a lo largo del primer año. Una vez obtenida la primera cosecha, y constatado que produce más y en qué medida (indicio (ii) Tiempo), se puede utilizar esa información para estimar el segundo pago del componente variable e incorporar ambos importes al valor del activo.

Ejemplo 4

La entidad A compra una tonelada de chatarra¹⁶ para reciclar y utilizar en su proceso productivo. Además, se sabe que, formando parte de la chatarra, existe un porcentaje de cobre indeterminado en el momento de la firma del contrato. En consecuencia, se establece en el contrato un precio fijo de la tonelada de chatarra de 1000 u.m., más un componente variable de 10 u.m. por kilogramo de cobre que se extraiga una vez separados los componentes.

¹⁶ La chatarra se considera un activo único y el cobre es parte de este activo.

Unos meses después, separados los componentes, se ha encontrado un total de 20 Kg de cobre.

Alcance:

La circunstancia que implica la variabilidad está presente en el activo desde el momento inicial, y el comprador cuenta con ello en el proceso de negociación del precio (indicio (i) Probabilidad). Por lo tanto, el ejemplo anterior se encuentra dentro del alcance de este documento.

Reconocimiento y valoración:

Tanto el comprador como el vendedor saben que existe mineral de cobre en la chatarra comprada desde el momento de la firma del contrato, y que su existencia deberá entrar a formar parte del valor de lo adquirido. Por esta razón se incluye esta cláusula variable que permite establecer el valor real una vez que se constate la cantidad de cobre extraída. Si la incertidumbre sobre la cantidad no permitiera realizar una valoración fiable a través de una estimación del valor esperado, aunque haya cobre y su pago sea probable, se esperará a obtener evidencia suficiente que permita efectuar la valoración con fiabilidad. Pero si no se pudieran obtener datos fiables hasta la separación de los componentes de cobre unos meses después, será entonces cuando se reconozcan 200 u.m. (20 kg x 10 u.m) en el valor del activo.

4.2. COMPONENTES VARIABLES FUERA DEL ALCANCE

Otros ejemplos de componentes variables en un contrato, en los que se da cita el indicio (v); esto es, se pueden aislar los factores que desencadenan el componente variable y que no forman parte de las circunstancias iniciales del activo, quedarían fuera del alcance de este documento, y serían los siguientes:

Ejemplo 5

La entidad A encarga la construcción de una planta fabril por un importe fijo de 1.000 u.m., importe del que en su caso habría que deducir un componente variable de 10 u.m. soportado por el constructor, al establecerse una cláusula de indemnización por daños derivados del incumplimiento de plazos. Finalmente, al haberse producido un retraso, se ejecuta el compromiso de pago por parte del constructor.

Esta situación no requiere ningún reconocimiento inicial, toda vez del componente variable está relacionado con acciones posteriores, que, además de ajenas al activo, no son relevantes atendiendo a las circunstancias iniciales del contrato.

Ejemplo 6

Un equipo de futbol adquiere los derechos federativos de un jugador a otro equipo con intención de utilizarle en los próximos partidos. En el contrato establecido se pacta un importe fijo de 1.000 u.m. y un porcentaje de la venta si lo transfiere en los dos años siguientes,

El componente variable está relacionado con acciones posteriores derivadas de la venta del jugador y no con las circunstancias iniciales de su adquisición. En consecuencia, se valorará el activo por 1.000 u.m. desde el momento inicial.

El hecho posterior de su venta implicaría su transferencia a activos no corrientes disponibles para la venta por parte del comprador (es decir, una acción posterior) de modo que el pago vinculado a la evolución de los precios se manifestará en esa venta ulterior.

Ejemplo 7

Se adquiere un viñedo por valor de 10.000 u.m. más un componente variable dependiente de la producción que tenga lugar en las próximas dos cosechas. La razón de incorporar el componente variable se justifica en la incertidumbre que puede existir motivada por cambios en la producción derivados de la pluviometría del lugar donde se sitúa, dado que es un factor variable en cada temporada, y que últimamente además se ha revelado como mucho más impredecible.

El componente variable permite al adquirente gestionar el riesgo que implica la meteorología en la producción agraria, estableciendo un mecanismo para compartir riesgos con el vendedor. Se trata de un derivado climatológico implícito.

5

CONCLUSIONES

Este documento está orientado a ofrecer una respuesta al tratamiento contable de las adquisiciones de activos no monetarios cuando en sus contratos se contemplen cláusulas de contraprestación variable, y determina cuándo han de integrarse en la valoración inicial del activo y reconocerse el pasivo correspondiente; así como el tratamiento cuando posteriormente se confirme o no el hecho recogido en la cláusula variable.

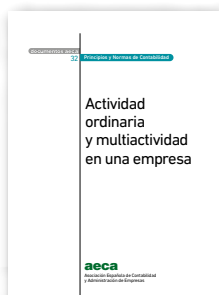
El reconocimiento y valoración de la contraprestación contingente debe producirse desde el momento que se controla el activo, siempre y cuando se pueda reconocer el pasivo derivado de este hecho. Esto es, como efectivamente el elemento contingente ya existe desde el momento de la adquisición, tan solo se requiere apreciar aquellos acontecimientos futuros que constaten los hechos o circunstancias existentes en dicho momento junto con la probabilidad de que se produzcan los desembolsos, de manera que se pueda alcanzar el umbral determinado por la característica de fiabilidad en el marco contable español y la que pueda ser la representación fidedigna en el marco de la información financiera internacional.

La determinación de cuándo un suceso existe en el momento de la compra y la cláusula contingente, que no es un mecanismo para compartir riesgos, requiere en muchos casos de elevadas dosis de juicio profesional. Para ello, la Comisión ha destinado una parte sustancial de este documento a identificar las situaciones que podrían reflejar que el componente variable se refiere a un hecho existente en el momento de la compra. El conjunto de indicadores e indicios propuesto, unido a los ejemplos de aplicación que se incluyen, pueden ser de gran ayuda en la práctica profesional.

Por último, la Comisión destinó parte de sus reflexiones a estudiar si el reconocimiento del componente variable objeto de este documento en el valor del activo, que tiene lugar en un momento posterior al de la compra, debía tratarse, en su caso, de manera prospectiva o retroactiva¹⁷. La solución final propuesta se decanta –asumiendo que el valor inicial sujeto a contingencia es un valor provisional–, por el mecanismo retroactivo, de forma que se trata de un criterio similar al previsto para las combinaciones de negocio, dado que la situación de hecho es sensiblemente igual y, a nuestro juicio, así lo ha entendido el ICAC en el preámbulo a su Resolución sobre inmovilizado material. Consideramos, además, que este otro aspecto de la contabilidad provisional puede ser un punto de referencia para el tratamiento contable de otras situaciones similares.

¹⁷ Ver nota 12.

Documentos AECA



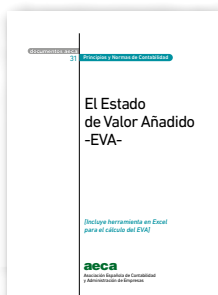
Actividad ordinaria y multiactividad en una empresa

COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS
DE CONTABILIDAD N.º 32

PONENTES: Enrique Ortega Carballo y Enrique Corona Romero

Un análisis sobre el alcance del término «actividad ordinaria» recogido en la normativa mercantil y contable española, para así contribuir a clarificar los aspectos esenciales que permiten su calificación. La regularidad y la obtención de ingresos periódicos en su desarrollo, así como la estructura organizada de la empresa para su realización son las características propias asociadas a ese concepto.

La actividad ordinaria es fundamental para distinguir el ingreso que surge de la actividad o actividades ordinarias (pues estas pueden ser varias), que contablemente se califica como el «Importe neto de la Cifra de Negocios», que se recoge en una rúbrica específica en la cuenta de pérdidas y ganancias. Este parámetro ofrece una carga informativa de especial importancia, que permite la comparativa interempresas, y es uno de los elementos que califica el tamaño de una empresa. Además, esta cifra se emplea para configurar determinados derechos y obligaciones, como por ejemplo la de formular las cuentas anuales en modelo normal, las cuentas anuales consolidadas, la obligación de auditar, la exigencia de determinadas informaciones como la de sostenibilidad y, fuera del ámbito contable, para identificar obligaciones o calificaciones en otras normativas, como puede ser la fiscal.



El Estado de Valor Añadido -EVA-

COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS
DE CONTABILIDAD N.º 31

PONENTES: José Antonio Gonzalo, Javier Pérez y José Luis Gallizo

Este Documento facilita el conocimiento y la elaboración del Estado de Valor Añadido (EVA) con el objetivo de contribuir a su normalización en la información empresarial. La propuesta que se realiza está alineada con los criterios utilizados por la Central de Balances del Banco de España en la determinación del valor añadido bruto, así como con el cálculo del PIB en contabilidad nacional. Conviene precisar que se trata de un estado contable no regulado, ni en la normativa nacional ni en las normas internacionales de contabilidad del IASB, si bien aparece publicado en numerosos informes anuales. Ciertas compañías muestran su preferencia por incluirlo en el informe de gestión y otras en los informes de sostenibilidad. Su misión consiste en poner de manifiesto la importancia que tiene para la sociedad la actividad de la empresa, primero en cuanto generadora de valor económico y, segundo, en cuanto a distribuidora de rentas a quienes participan en esa generación, incluyendo al factor trabajo, a los aportantes de capital propio y ajeno, al Estado y a la sociedad en general. El texto presenta ilustraciones que ayudan a la preparación del EVA según sea el modelo de publicación elegido: normal, condensado o consolidado.

Contabilización de una contraprestación variable desde la perspectiva del comprador

El tratamiento de las contraprestaciones variables en las adquisiciones de activos no monetarios desde la perspectiva del comprador es una cuestión que, hasta la fecha, no ha sido resuelta en la normativa contable internacional. Las razones para incorporar un componente variable en el precio pueden ser muy diversas, pero en general, en un contrato con sentido económico, o bien estarán relacionadas con situaciones de incertidumbre y/o de asimetría de información entre comprador y vendedor sobre el valor del activo en el momento inicial; o bien se tratará de un acuerdo entre las partes de participar en cambios en los hechos y circunstancias del activo en un momento posterior a su compra.

Este documento está orientado a ofrecer unos principios para identificar qué componente variable hace referencia a circunstancias iniciales del activo, y por tanto ha de integrarse en su valor inicial, y cuándo es el momento de su reconocimiento contable, que en su caso dependerá del cumplimiento de los requisitos para reconocer el pasivo correspondiente; así como el tratamiento cuando posteriormente se confirme o no el hecho recogido en la cláusula variable. Con este fin el documento incorpora una argumentación conceptual, una metodología para el análisis de las situaciones, un listado de indicadores o indicios para aplicar el juicio profesional y un conjunto de ejemplos que ayudan a entender los principios e indicadores que se plantean.

La propuesta es compatible con la normativa española vigente, y puede orientar en la práctica profesional en situaciones cuyo tratamiento plantee dudas.

Accounting for variable consideration from the purchaser perspective

The treatment of variable consideration in acquisitions of non-monetary assets from the buyer's perspective remains an unresolved issue in international accounting standards. The reasons for incorporating a variable component into the price can be very diverse. However, in general, in a contract with economic substance, they will either be related to situations of uncertainty and/or asymmetry of information between the buyer and seller about the value of the asset at the initial moment; or it will be an agreement between the parties to participate in changes in the facts and circumstances of the asset at a time after its purchase.

This document is intended to provide principles for identifying which variable component refers to the initial circumstances of the asset, and must therefore be included in its initial value, and when it should be recognised in the accounts, which will depend on whether the requirements for recognising the corresponding liability are met, as well as the treatment when the event referred to in the variable clause is subsequently confirmed or not. To this end, the document includes a conceptual argument, a methodology for analysing situations, a list of indicators or signs for applying professional judgement, and a set of examples to help understand the principles and indicators presented.

The proposal is compatible with current Spanish regulations and can guide professional practice in situations where treatment is unclear.

aeca

Asociación Española de
Contabilidad y Administración
de Empresas

DECLARADA DE UTILIDAD PÚBLICA

Con la colaboración de

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

ISBN 979-13-87665-09-8



9 791387 665098 >