



Resumen Ejecutivo
2017-2018

NIIF y sus implicancias fiscales en Perú

(Normas Internacionales de Información Financiera)

KPMG en Perú



Resumen Ejecutivo
2017-2018

NIF y sus implicancias fiscales en Perú (Normas Internacionales de Información Financiera)

KPMG en Perú
Marzo 2017

Estimados usuarios de información financiera,

Durante los últimos años, las Compañías de diversos sectores enfrentan los retos del proceso de implementación. Algunas han encontrado esta situación como un esfuerzo significativo, en términos de tiempo y complejidad. Las normas requieren nuevas estimaciones y usualmente la aplicación de juicios significativos; sin embargo, el reto para los encargados de la preparación va a través de seleccionar políticas contables y desarrollar nuevos sistemas y procesos. También existe responsabilidad para informar a los inversionistas oportunamente, información relevante que los ayude a entender aquellos juicios y cómo afectaran las mediciones de actuación o desenvolvimiento en el futuro.

Acercándonos a las fechas de implementación de nuevas normas de ingresos e instrumentos financieros y con la nueva norma de arrendamientos, existe trabajo a ser efectuado en un corto periodo de tiempo. Algunas Compañías se encuentran realizando sus proyectos de implementación, pero igual existen algunas que aún tienen trabajo por efectuar.

No sólo los inversionistas están interesados en el impacto de nuevas normas. La Superintendencia de Mercados y Valores – SMV, la Administración Tributaria - SUNAT y otras partes interesadas también están atentas a estos cambios, todos a la expectativa de las revelaciones de los impactos que serán más importantes y específicos a medida que se acerca la fecha de adopción, poniendo bajo la mira los estados financieros del 2017 y 2018.

Ayudar a nuestros clientes a enfrentar estos retos, nos permite tener experiencia e información. La última edición de "KPMG Insights into IFRS 13th Edition 2016/17" (kpmg.com/ifrs) captura el conocimiento colectivo de nuestros especialistas en NIIF alrededor del mundo. Con la necesidad de robustecer y promover la implementación consistente, "KPMG Insights" ayuda a las Compañías a aplicar estos nuevos requerimientos de las NIIF.

Una nueva agenda surge en el IASB (International Accounting Standards Board) enfocándose en una mejora en la comunicación, que incluye principios de mayor transparencia y divulgación puntual, un equilibrio en el uso de mediciones no reguladas y una mirada fresca a la información presentada sobre el desempeño de las Compañías. En nuestra opinión, las Compañías no necesitan esperar a que el IASB aborde estos temas importantes antes de buscar mejorar su comunicación. Las Compañías pueden alcanzar buenos resultados, innovando la presentación de sus estados financieros, en un contexto amplio de mejora en la forma de reportar la información del negocio.

En términos de requerimientos y expectativas, es el momento de cambios significativos y un periodo crítico para cada Compañía que reporta bajo NIIF, o se encuentra en proceso de adoptar NIIF. Estamos seguros que el presente Resumen Ejecutivo los ayudará a enfrentar y superar los desafíos que vienen más adelante.

El Resumen Ejecutivo 2017-2018 NIIF y sus Implicancias fiscales en Perú, es un compendio del "KPMG Insights into IFRS" y está diseñado para proporcionar, a los miembros del Comité de Auditoría, Directores, Gerentes y otros usuarios de información financiera, orientación sobre los principales temas claves que surgen de las normas contables y sus interpretaciones, así como las principales implicancias fiscales aplicables en Perú. Este Resumen no representa una respuesta a casos específicos que las Compañías pudieran presentar, en cuyo caso, se requerirá de análisis detallado.

Esperamos que este Resumen sea de gran valor para la comunidad de negocios.

Cordialmente,

Oscar Caipo R.

Superando el reto I

Oscar Caipo R.
Socio Principal
KPMG en Perú



Contenido

1. Antecedentes	8
1.1. Introducción	8
1.2. Marco Conceptual	8
2. Temas Generales	12
2.1. Forma y componentes de los estados financieros.	12
2.2. Cambios en el patrimonio	13
2.3. Estado de flujos de efectivo	14
2.4. Medición de valor razonable	15
2.5. Consolidación	18
2.6. Combinación de negocios	21
2.7. Conversión de moneda extranjera	23
2.8. Políticas contables, errores y estimados	26
2.9. Hechos ocurridos posteriores a la fecha del reporte	27
2.10. Hiperinflación.	28
3. Estado de Situación Financiera	32
3.1. General	32
3.2. Propiedades, planta y equipo	33
3.3. Activos intangibles y plusvalía (goodwill)	37
3.4. Propiedad de inversión	40
3.5. Inversiones en asociadas y método de participación	42
3.6. Acuerdos conjuntos (joint arrangements)	44
3.7. Inventarios	46
3.8. Activos biológicos	47
3.9. Deterioro de activos no financieros	48
3.10. Provisiones, activos y pasivos contingentes	51
3.11. Impuesto a las ganancias	53
4. Estado de Ganancias o Pérdidas y Otros Resultados Integrales	60
4.1 General	60
4.2 Ingresos	62
4.2A Ingresos: NIIF 15	64
4.3 Subvenciones del gobierno	67
4.4 Beneficios a los trabajadores	68
4.5 Pago basado en acciones	71
4.6 Costos de financiamiento	73
5. Temas Especiales	78
5.1. Arrendamiento	78
5.1A Arrendamientos: NIIF 16	80
5.2. Segmentos de operación.	82
5.3. Ganancias por acciones.	84



5.4. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas	85
5.5. Información a revelar sobre partes relacionadas	87
5.6. Entidades de inversión	88
5.7. Transacciones no monetarias	90
5.8. Información financiera adicional y otra información	91
5.9. Información financiera intermedia	92
5.10. Revelaciones de intereses en otras entidades	93
5.11. Actividades extractivas	95
5.12. Acuerdos de concesión de servicios	97
5.13. Transacciones de control común y formación de "Newco"	99
6. Primera Adopción a NIIF	104
6.1 Primera adopción a NIIF	104
6.2 Cuentas diferidas regulatorias y primera adopción a NIIF	106
7. Instrumentos Financieros	110
7.1. Alcance y definiciones	110
7.2. Derivados y derivados implícitos	112
7.3. Patrimonio y pasivo financiero	112
7.4. Reconocimiento Inicial de activos financieros y pasivos financieros	113
7.5. Clasificación de activos y pasivos financieros	113
7.6. Baja de activos y pasivos financieros	115
7.7. Deterioro de activos financieros	115
7.8. Contabilidad de coberturas	116
7.9. Presentación y revelaciones	118
7A Instrumentos Financieros: NIIF 9	122
7A.1 Derivados implícitos	122
7A.2 Clasificación de activos financieros	123
7A.3 Ajustes por medición de pasivos financieros a valor razonable	124
7A.4 Medición de activos y pasivos financieros	124
7A.5 Deterioro de activos financieros	125
7A.6 Contabilidad de coberturas	126
7A.7 Presentación y revelación	127
7A.8 Transición a la NIIF 9	128
8. Contratos de Seguros	132
8.1 Contratos de seguros	132
9. ANEXO I	136
9.1 Nuevas normas o adendas para el 2016 y próximos cambios requeridos	136

1. Antecedentes

“KPMG tiene el compromiso de promover el fortalecimiento del mercado de capitales y ayudar a los Comités de Auditoría en su labor de velar por el adecuado cumplimiento de las normas. Este Resumen, con seguridad, lo ayudará a dar los primeros pasos para cumplir con estándares globales desde el punto de vista financiero-contable y con estándares locales desde el punto de vista fiscal”.

Henry Córdova◀
Socio Líder de Mercados
KPMG en Perú



1. Antecedentes

1.1 Introducción

Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

- NIIF es un paquete de normas globalmente aceptadas para reportes financieros aplicado en primera instancia por las entidades listadas en más de 130 países.

Las Normas e Interpretaciones individuales son desarrolladas y mantenidas por el IASB y el Comité de Interpretación de las NIIF.

- Las NIIF han sido diseñadas para uso de entidades con fines de lucro.

Cumplimiento con las NIIF

- Una entidad que declare cumplir con las NIIF deberá aplicar todas las Normas e Interpretaciones, incluyendo requisitos de revelación, y efectuar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con NIIF.

1.2 Marco Conceptual

Actualmente vigente: Marco Conceptual para Reportes Financieros

Propósito

- El Marco Conceptual es un punto de referencia para:
 - El IASB y Comité de Interpretación de las NIIF en el desarrollo y mantenimiento de las normas e interpretaciones; y
 - preparadores de estados financieros en ausencia de guías específicas en NIIF.
- El Marco Conceptual no invalida ninguna NIIF específica.

Objetivo del propósito general del reporte financiero

- El objetivo del propósito general del reporte financiero es proveer de información financiera relacionada a la entidad que reporta, que sea útil para los inversionistas actuales y potenciales, prestamistas y otros acreedores a fin de que tomen decisiones para proveer recursos a la Entidad.

Características cualitativas de la información financiera útil

- A fin de que la información financiera sea útil, es necesario que sea relevante para los usuarios y que represente fielmente su intención. La utilidad de la información financiera es reforzada por su compatibilidad, verificabilidad, puntualidad y entendimiento.

Elementos fundamentales de los estados financieros

- El Marco Conceptual establece las definiciones de "activos" y "pasivos". Las definiciones de "patrimonio", "ingresos" y "gastos" se derivan de las definiciones de activos y pasivos.

Base de medición

- Los estados financieros son preparados sobre una base de costo histórico modificada (costo histórico combinado con otras bases de medición), con un mayor énfasis en valor razonable. Ver sección 2.4.

Negocio en marcha

- Los estados financieros son preparados bajo el supuesto de negocio en marcha, a menos que la gerencia desee, o no tenga otra alternativa, que liquidar la entidad o detener el negocio.

► **Juan José Córdova**
Socio Líder de Auditoría
KPMG en Perú



2. Temas Generales

“En un entorno altamente competitivo y globalizado, tener reglas claras y estándares globales, constituye una ventaja en el mercado de capitales, brindando transparencia y confianza a los stakeholders. La preparación de estados financieros aplicando las NIIF permiten uniformizar criterios de valuación y medición de transacciones, constituyendo un elemento clave para la identificación de riesgos y medición de cumplimiento de objetivos por parte de la Gerencia”.

2. Temas Generales

2.1 Forma y componentes de los estados financieros

Actualmente vigente: NIIF 10, NIIF 11, NIC 1, NIC 27, NIC 28

Juego completo de estados financieros

- Se presenta lo siguiente: un estado de situación financiera, un estado de ganancias y pérdidas y otros resultados integrales, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujo de efectivo y notas que incluyen las políticas contables.
- La fecha de reporte podría cambiar solo en circunstancias excepcionales.

Información comparativa

- Sólo se requiere información comparativa para el periodo inmediatamente anterior, pero pueden ser presentados periodos e información adicional.
- Las NIIF establecen los requerimientos aplicables a los estados financieros consolidados, estados financieros individuales y separados.

Estados financieros consolidados

- Una entidad con una o más subsidiarias presenta estados financieros consolidados a menos que sea una entidad calificada como inversión. Ver sección 5.6, o se cumpla con los criterios de exención específicos.

Estados financieros individuales

- Una entidad sin subsidiarias pero con inversiones en asociadas o negocios conjuntos (joint ventures) prepara estados financieros individuales. Si estas inversiones se contabilizan utilizando el método de la participación patrimonial a menos que se cumpla con los criterios de excepción específicos.

Estados financieros separados

- Una entidad está permitida, pero no es requerida, de presentar estados financieros separados en adición a los estados financieros consolidados o estados financieros individuales.

Implicancias tributarias

- Para fines tributarios, las personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad completa deben determinar sus obligaciones tributarias en base a los resultados obtenidos en sus estados financieros individuales.

2.2 Cambios en el patrimonio

Actualmente vigente: NIC 1

General

- El estado de cambios en el patrimonio (y notas relacionadas) reconcilia el saldo inicial y final para cada componente del patrimonio.
- Todas las transacciones relacionadas con los propietarios de la Compañía se presentan en el estado de cambios en el patrimonio de manera separada de las transacciones relacionadas con los no propietarios.

Entidad sin patrimonio

- Las entidades que no tienen patrimonio como lo definen las NIIF, deben adoptar la presentación del estado financiero de participación de los miembros.

Cambios en políticas contables y errores

- Generalmente, los cambios de políticas contables y correcciones de error de períodos anteriores son efectuados ajustando el saldo inicial de patrimonio y reexpresando la información comparativa a menos que esto no sea practicable.

- Una entidad presenta en forma separada en el estado de cambios en el patrimonio:
 - el total de ajustes resultante de los cambios en políticas contables, y
 - el total de ajustes resultantes de la corrección de error.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección, sin embargo debe evaluarse la corrección de la declaración jurada de años anteriores. Ver sección 2.8.

2.3 Estado de flujos de efectivo

Actualmente vigente: NIC 7

Próximamente: Adendas a NIC 7

Efectivo y equivalente de efectivo

- Efectivo y equivalente de efectivo para los efectos del estado de flujo de efectivo, incluye ciertas inversiones de corto plazo y, en algunos casos, sobregiros bancarios.

Actividades de operación, inversión y financiamiento

- El estado de flujos de efectivo presenta los flujos de efectivo ocurridos durante el periodo, clasificados por actividades de operación, inversión y financiamiento.
- Una entidad presenta su flujo de efectivo de una forma más apropiada para su negocio.
- Una entidad elige su política para la clasificación de los intereses y dividendos. El método de presentación elegido es aplicado consistentemente.
- Los impuestos pagados son clasificados como actividades de operación a menos que no sea práctico unificar su identificación, y de esta forma serían clasificados como actividades de financiamiento o inversión.

Método directo vs método indirecto

- Los flujos de efectivo provenientes de actividades de operación pueden ser presentados bajo el método directo o método indirecto.

Flujos de caja en moneda extranjera

- Los flujos de efectivo de moneda extranjera son trasladados a los tipos de cambio de moneda extranjera a la fecha de los flujos de efectivo (o usando el tipo de cambio promedio cuando fuera apropiado).

Flujos de efectivo en términos netos

- Generalmente, los flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiamiento no se presentan en términos netos. Los flujos de efectivo se compensan sólo en circunstancias limitadas.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

2.4 Medición de valor razonable

Actualmente vigente: NIIF 13

Alcance

- Esta norma aplica a la mayoría de las mediciones de valor razonable y revelaciones (incluyendo revelaciones basadas en valor razonable) que son requeridas o permitidas por otras NIIF.

Principios de valor razonable

- Valor razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición. Por ejemplo: precio de salida.
- Los participantes de mercado son independientes entre sí, están debidamente informados y tienen una comprensión razonable de los activos o pasivos, y están dispuestos y son capaces de realizar una transacción.

- La medición de valor razonable supondrá que la transacción toma lugar en el mercado principal (por ejemplo: el mercado con un mayor volumen y nivel de actividad), para el activo o pasivo o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.

Enfoque de valuación y técnicas

- Existen tres enfoques generales de valuación, con varias técnicas aplicadas para dichos enfoques:
 - el enfoque de mercado: por ejemplo, precios cotizados en un mercado activo,
 - el enfoque de ingresos: por ejemplo, flujos de caja descontados; y,
 - el enfoque de costo.

Inputs para las técnicas de valuación

- Una jerarquía de valor razonable se basa en los inputs para las técnicas.
- Una prima o descuento (por ejemplo, una prima de control), puede ser un input apropiado para una técnica de valuación, pero sólo si fuera consistente con la unidad de cuenta.

Jerarquía de valor razonable

- Los datos de entrada son categorizados dentro de tres niveles (nivel 1, 2 y 3). La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables.
- Deberán usarse apropiadas técnicas de valuación, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Medición de valor razonable

- El valor razonable en el reconocimiento inicial generalmente es equivalente a su precio de transacción.
- Activos no financieros son medidos basados en el “máximo y mejor uso”. Por ejemplo, el uso podría maximizar el valor de los activos (o de un grupo de activos) para un participante de mercado.

- En ausencia de mercados cotizados para la transferencia de un instrumento, un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de la entidad es valorado desde una perspectiva de un participante de mercado que posee el correspondiente activo. En su defecto, otras técnicas de valoración son usadas para valorizar el pasivo o el instrumento de patrimonio propio desde una perspectiva de participante de mercado que debe el pasivo o ha emitido el instrumento de patrimonio.
- El valor razonable de un pasivo refleja el riesgo de incumplimiento, el cual se asume que es el mismo antes y después de la transferencia del pasivo.
- Ciertos grupos de activos financieros o pasivos financieros con riesgo de mercado o crédito compensatorio pueden medirse en función a la exposición neta al riesgo.
- Para activos o pasivos con precios de oferta y demanda, una entidad usa los precios considerando la razonabilidad del rango de valores que sea más representativo del valor razonable dado las circunstancias. Se permite el uso de los precios de oferta para los activos y los precios de venta para los pasivos.
- Una guía se provee en la medición del valor razonable cuando existe una declinación en el volumen o nivel de la actividad en el mercado, y cuando las transacciones no son ordenadas.

Revelaciones

- Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar las técnicas de valuación y los datos de entrada usados en las mediciones de valor razonable, y los efectos de las mediciones sobre el resultado del periodo o en otros resultados integrales para mediciones del valor razonable recurrentes, utilizando datos de entrada no observables significativas.

Implicancias tributarias

- Para fines tributarios, el costo de bienes y servicios (costo de adquisición, producción o construcción) se sustenta sobre las reglas de costo histórico y no sobre la medición a valor razonable.
- El mayor o menor valor determinado la en aplicación de las normas contables no tiene efecto fiscal alguno.

2.5 Consolidación

Actualmente vigente: NIIF 10

Entidades incluidas en los estados financieros consolidados

- Una entidad que controla una o más entidades presenta estados financieros consolidados a menos que sea una entidad de inversión calificada. Ver sección 5.6, o que se cumplan criterios de exención específicos.
- Las organizaciones de capital de riesgo, fondos mutuos, fondos de inversión y entidades similares que no califiquen como entidades de inversión. Ver sección 5.6, no están exentas de los requisitos de la norma y sus subsidiarias son consolidadas.

Modelo de control único

- Un inversionista controla a una entidad participada cuando el inversionista está expuesto a (tiene derechos a) rendimientos variables de su participación con la entidad participada y tiene la capacidad de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la entidad participada. El control implica poder, exposición a la variabilidad de los rendimientos y un vínculo entre los dos.
- El control se evalúa de forma continua.

Paso 1: Entender la entidad participada

- El control se evalúa generalmente a nivel de la entidad legal. Sin embargo, un inversionista puede tener control sobre sólo activos y pasivos específicos de la entidad legal (por ejemplo, un “silo”), en cuyo caso el control es evaluado a ese nivel si se cumplen ciertas condiciones.
- El propósito y el diseño de la entidad participada no determinan en sí mismo si el inversionista controla la participada. Sin embargo, desempeña un papel en el juicio aplicado por el inversionista en todas las áreas del modelo de control. Evaluar el propósito y el diseño incluye considerar los riesgos de que la entidad participada fue diseñada para crear y transmitir a las partes involucradas en la transacción y de que el inversionista está expuesto a algunos o todos esos riesgos.
- Las “actividades relevantes” de la entidad participada, por ejemplo, las actividades que afectan significativamente los rendimientos de la entidad participada, necesitan ser identificadas. Además, el inversionista determina si las decisiones sobre las actividades relevantes se realizan

sobre la base de derechos de voto.

Paso 2: Poder sobre las actividades relevantes

- Sólo se consideran los derechos sustantivos al evaluar si el inversionista tiene poder sobre las actividades relevantes de la entidad participada.
- Si los derechos de voto son relevantes para evaluar el poder, el inversionista considera derechos potenciales de voto que son sustantivos, derechos derivados de otros arreglos contractuales y factores que pueden indicar poder de facto; por ejemplo, el inversionista tiene una participación dominante y los demás votantes están suficientemente dispersos.
- Si los derechos de voto no son relevantes para la evaluación del poder, el inversionista considera evidencia de la capacidad práctica de dirigir las actividades relevantes (el factor más importante), indicaciones de una relación especial con la participada y el tamaño de la exposición del inversionista a rendimientos variables de su implicación con la participada.

Paso 3: Exposición a la variabilidad en los rendimientos

- Las rendimientos se definen ampliamente e incluyen no sólo los rendimientos directos (por ejemplo, dividendos, intereses y cambios en el valor razonable de una inversión), sino también los rendimientos indirectos (por ejemplo, lograr economías de escala, ahorro de costos y otras sinergias).

Paso 4: Vínculo

- Si el inversionista (el tomador de decisiones) es un agente, entonces el vínculo entre el poder y los rendimientos está ausente y el poder delegado del tomador de decisiones es tratado como si estuviera en poder de su(s) principal(es).
- Para determinar si se trata de un agente, el tomador de decisiones considera:
 - remoción sustantiva y otros derechos de una o múltiples partes;
 - si su remuneración está en condiciones de plena competencia;
 - sus otros intereses económicos; y
 - la relación global entre ella y otras partes.
- Una entidad toma en cuenta los derechos de las partes que actúan en su

nombre al evaluar si controla a una participada.

Periodos y políticas contables de las subsidiarias

- La diferencia entre la fecha de presentación de una matriz y su subsidiaria no puede ser mayor a tres meses. Los ajustes se hacen para los efectos de las transacciones significativas y los acontecimientos entre las dos fechas.
- Las políticas contables uniformes se utilizan en todo el grupo.

Participaciones no controladoras - Interes No Controlante (INC)

- El interés no controlante - INC (interés minoritario) se valora al valor razonable, o a su participación proporcional en los activos netos de la adquirida, en la fecha de adquisición. Los INC ordinarios son intereses de propiedad que dan derecho a sus titulares a una parte proporcional del patrimonio neto de la entidad en caso de liquidación. Los "otros" INC se evalúan en el valor razonable.
- Las pérdidas en una filial o subsidiaria, pueden crear un saldo deudor en el INC.
- Los INC en el estado de situación financiera se clasifican como patrimonio, pero se presentan separado del patrimonio de los accionistas de la matriz
- El estado de resultados y estado de resultado integral (ORI) del periodo se asignan entre el INC y los accionistas de la matriz.

Transacciones intra-grupo

- Las transacciones intra-grupo se eliminan por completo.

Pérdida de control

- Sobre la pérdida de control de una subsidiaria, los activos y pasivos de la subsidiaria y el importe en libros del INC se dan de baja. Se reconocen la contraprestación recibida y cualquier interés retenido (medido a valor razonable). Los importes reconocidos en ORI se reclasifican como lo requieren las otras NIIF. Cualquier ganancia o pérdida resultante se reconoce en el estado de resultados.

Cambios en el interés de la propiedad mientras se mantiene el control

- Los cambios en la participación de la controladora en una subsidiaria sin

pérdida de control se contabilizan como transacciones de capital y no se reconocen ganancias o pérdidas.

Revelaciones

- Se requieren revelaciones detalladas, incluso con respecto a entidades estructuradas no consolidadas. Ver sección 5.10.

Implicancias tributarias

- Para fines del Impuesto a la Renta, las ganancias o pérdidas derivadas de inversiones deben reconocerse en el período en que éstas se enajenen. Los cambios en el valor razonable de dichas inversiones no tienen efectos fiscales.

2.6 Combinación de negocios

Actualmente vigente: NIIF 3, NIIF 13

Próximamente: NIIF 16

Alcance

- Las combinaciones de negocios se contabilizan por el método de adquisición (contabilidad de adquisiciones), con limitadas excepciones.

Identificación de una combinación de negocios

- Una “combinación de negocios” es una transacción u otro evento en el que un adquirente obtiene control de uno o más negocios.
- Un “negocio” es un conjunto integrado de actividades y activos que puede ser conducido y gestionado para proporcionar un retorno a los inversores a través de dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos.

Identificación del adquirente

- La adquirente en una combinación de negocios es la entidad combinada que obtiene el control del otro negocio o negocios combinados.

Determinación de la fecha de adquisición

- La fecha de adquisición es la fecha en que la adquirente obtiene el control de la adquirida.

Contraprestación transferida

- La contraprestación transferida por la adquirente, que generalmente se mide a su valor razonable en la fecha de adquisición, puede incluir activos transferidos, pasivos incurridos por la adquirente con los anteriores propietarios de la adquirida y de las participaciones en el patrimonio emitidas por la adquirente.

Determinación de lo que es parte de la combinación de negocios

- Los elementos que no forman parte de la transacción de combinación de negocios son contabilizados fuera de la contabilidad de adquisiciones.

Activos identificables adquiridos y pasivos asumidas

- Los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se reconocen por separado de la plusvalía mercantil a la fecha de adquisición, si cumplen con la definición de activos y pasivos y se intercambian como parte de la combinación de negocios. Se miden en la fecha de adquisición a su valor razonable, con excepciones limitadas.

Medición de las participaciones no controladoras

- El adquirente en una combinación de negocios puede elegir una transacción por transacción como base para medir ordinariamente las participaciones no controladoras (INC) al valor razonable, o a su interés proporcional en los activos netos de la adquirida, en la fecha de adquisición.
- Los “otros” INC se miden generalmente al valor razonable.

Plusvalía o una ganancia en una compra en condiciones ventajosas.

- La plusvalía se mide como un valor residual y se reconoce como un activo. Cuando el valor residual es un déficit (ganancia por una compra en condiciones ventajosas), se reconoce en el estado ganancias o pérdidas después de reevaluar los valores utilizados en la contabilización de la adquisición.

Medición posterior y contabilización

- Los ajustes a la contabilización de la adquisición durante el “periodo de medición” reflejan información adicional sobre hechos y circunstancias

que existían en la fecha de adquisición.

- En general, los elementos reconocidos en la contabilización de la adquisición se miden y se contabilizan de acuerdo con las NIIF pertinentes posteriores a la combinación de negocios.

Implicancias tributarias

La Plusvalía mercantil (goodwill) determinada con motivo de la compra-venta de un negocio no tiene efectos para fines tributarios, éste no se considera un activo intangible de duración limitada susceptible de ser amortizado o reconocido como gasto en un ejercicio.

2.7 Conversión de moneda extranjera

Actualmente vigente: NIC 21, NIC 29

Determinación de la moneda funcional

- Una entidad mide sus activos, pasivos, ingresos y gastos en su moneda funcional, que es la moneda del entorno económico primario en el que opera.

Conversión de transacciones en moneda extranjera

- Las transacciones que no están denominadas en la moneda funcional de una entidad, son transacciones en moneda extranjera. Se traducen a tasas reales o promedios apropiados. Las diferencias de cambio originadas en la conversión se reconocen generalmente en resultados.

Conversión de los estados financieros de las operaciones en el extranjero

- Los estados financieros de las operaciones en el extranjero se traducen como sigue:
 - los activos y pasivos se convierten a la tasa de cierre;
 - los ingresos y gastos se convierten a tasas reales o promedios adecuados; y
 - los componentes de renta variable se convierten a los tipos de cambio vigentes en la fecha de transacciones relevantes.

- Las diferencias de cambio que surgen en la conversión de los estados financieros de una operación en el extranjero, se reconocen en otros resultados integrales y se acumulan en un componente separado del patrimonio neto. El importe atribuible a los intereses no controlantes (INC) se asigna al INC y se reconoce como parte de éste.

Conversión de la moneda funcional a una moneda de presentación diferente

- Una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda distinta de su moneda funcional (moneda de presentación). Una entidad que traduce sus estados financieros en una moneda de presentación distinta de su moneda funcional, utiliza el mismo método que para traducir los estados financieros de una operación extranjera.

Operaciones en el extranjero con la moneda funcional de una economía hiperinflacionaria

- Si la moneda funcional de una operación en el extranjero es la moneda de un país con economía hiperinflacionaria, sus estados financieros se ajustan primero para reflejar el poder adquisitivo a la fecha de presentación de la información y luego se traduce a una moneda del tipo de cambio vigente en la fecha actual. Si la moneda de presentación no es moneda de una economía hiperinflacionaria, entonces los importes comparativos no se reexpresan.

Venta o liquidación de una operación en el extranjero

- Si una entidad dispone de toda su participación en una operación en el extranjero, o pierde una filial o subsidiaria extranjera, o no mantiene ni control conjunto ni influencia significativa sobre asociado o acuerdo conjunto como resultado de una disposición parcial, las diferencias de cambio reconocidas en otros resultados integrales (ORI) se reclasifican en resultados.
- Una disposición parcial de una subsidiaria extranjera sin la pérdida de control, conduce a una reclasificación proporcional de las diferencias de cambio acumuladas en ORI a INC.
- Una disposición parcial de un acuerdo conjunto o un asociado con retención del control conjunto o la influencia significativa, da lugar a una

reclasificación proporcional de las diferencias de cambio acumuladas reconocidas en ORI en resultados.

Conversiones de conveniencia

- Una entidad puede presentar información financiera suplementaria en una moneda diferente a su moneda de presentación, si se hacen ciertas revelaciones.

Implicancias tributarias

- El Código Tributario peruano establece como regla general que los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional.
- Sin perjuicio de lo anterior, de manera excepcional se establece la posibilidad de que ciertos contribuyentes puedan llevar los libros y registros en moneda extranjera, en tanto que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, siempre que se cumpla con los requisitos que establezca el Ministerio de Economía y Finanzas y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América.
- De lo anterior se desprende, que sólo en la medida que un contribuyente reciba y/o efectúe inversión extranjera directa en moneda extranjera, suscriba contrato con el Estado y, por consiguiente, destine esa inversión al contrato suscrito con el Estado, podrá optar por llevar su contabilidad en moneda extranjera (Dólares Estadounidenses).
- En cuanto a la diferencia de cambio originada por las operaciones efectuadas en moneda extranjera o saldos en moneda extranjera de partidas monetarias del balance, se reconocen como ganancia o pérdida y afectan al resultado del ejercicio en que las mismas fueron determinadas.
- A partir del ejercicio 2005 se dejó sin efecto la aplicación del ajuste por inflación de los estados financieros para efectos tributarios.

2.8 Políticas contables, errores y estimados

Actualmente vigente: NIC 1, NIC 8

Selección de políticas contables

- Las políticas contables son principios específicos, bases, reglas y prácticas que una entidad aplica en la preparación y presentación de sus estados financieros.
- Si las NIIF no cubren un asunto en particular, la gerencia usa su juicio basado en una jerarquía de literatura contable.
- Las políticas contables adoptadas por una entidad son aplicadas consistentemente como otros elementos similares.

Cambios en política contable y corrección de errores de periodos previos

- Generalmente los cambios en las políticas contables y las correcciones de los errores del periodo anterior se realizan ajustando el saldo inicial en el patrimonio y comparándolos de nuevo, a menos que esto no sea posible.

Cambios en estimados contables

- Los cambios en las estimaciones contables son contabilizados de forma prospectiva.
- Cuando es difícil de determinar si es un cambio de política contable o un cambio en la estimación; el cambio debe ser tratado como un cambio en la estimación.

Cambio en clasificación o presentación

- Los comparativos se reexpresan a menos que sea impracticable si se cambia la clasificación o presentación de los elementos en el estado financiero.

Juicios claves e incertidumbres de estimación

- Para juicios que tienen un impacto significativo en los estados financieros y fuentes claves de incertidumbres de estimación, se requiere revelaciones.

Implicancias tributarias

Toda corrección que se realice de las partidas contables tendrá efecto en la determinación del Impuesto a la Renta pudiendo originar un mayor o menor pago de impuesto y la necesidad de corregir la declaración jurada presentada. Ver sección 2.2.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe mencionar que la norma tributaria establece para el caso de los bienes del activo fijo, que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable una vez cerrado éste, quedando a salvo el derecho del contribuyente de modificar el porcentaje para ejercicios futuros.

2.9 Hechos ocurridos posteriores a la fecha del reporte

Actualmente vigente: NIC 1, NIC 10

Ajustes

- Los estados financieros son ajustados para revelar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa, pero antes de la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, sólo si estos hechos proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa.

No ajustes

- Los estados financieros no son ajustados para hechos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa. Asimismo, una entidad no debería elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa indican que dicha hipótesis no resulta apropiada.

Identificación de evento clave

- Es necesario identificar las causas subyacentes al hecho y el periodo de ocurrencia para determinar si el hecho debe ser ajustado o no a los estados financieros.

Clasificación en corriente y no corriente

- La clasificación de los pasivos como corriente o no corriente se basa en las circunstancias del periodo sobre el que se informa.

Utilidad por acción

- Si el número de acciones ordinarias o de acciones potenciales ordinarias en circulación se incrementase como consecuencia de una capitalización de ganancias, una emisión gratuita o un desdoblamiento de acciones, o disminuyese como consecuencia de una agrupación de acciones, el cálculo de las ganancias por acción básica y diluida para todos los periodos presentados deberá ajustarse retroactivamente. Si estos cambios se produjeran después de la fecha del periodo sobre el que se informa pero antes de la formulación de los estados financieros, los cálculos por acción correspondientes a todos los periodos para los que se presente información deberán basarse en el nuevo número de acciones.

Empresa en marcha

- Si la gerencia determina que la entidad no es una empresa en marcha después de la fecha de reporte pero antes de que los estados financieros estén autorizados para su emisión, los estados financieros no se preparan sobre la hipótesis de empresa en marcha.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección, debido a que corresponde a las revelaciones en las notas a los estados financieros.

2.10 Hiperinflación

Actualmente vigente: NIC 21, NIC 29, CINIIF 7

Requisitos generales

- Si la moneda funcional de una entidad es hiperinflacionaria, sus estados financieros se reexpresan para expresar todos los elementos de la unidad de medición vigentes en la fecha de presentación.

Indicadores de hiperinflación

- La hiperinflación está indicada por las características de la economía del país, y es una cuestión de juicio cuando es necesario reexpresar la hiperinflación.

Reposición de estados financieros por hiperinflación

- Paso 1: Reformular el estado de situación financiera al comienzo del periodo de reporte aplicando el cambio en el índice de precios durante el periodo actual a todos los ítems.
- Paso 2: Reformular el estado de situación financiera al final del periodo de reporte ajustando los ítems no monetarios a los términos actuales del poder adquisitivo.
- Paso 3: Reformular el estado de ganancias y pérdidas y otros resultados integrales.
- Paso 4: Calcular la ganancia o pérdida sobre la posición monetaria neta.

Cese de contabilidad inflacionaria

- Si la moneda funcional de una entidad deja de ser hiperinflacionaria, entonces los importes reportados en los últimos estados financieros reexpresados por hiperinflación se utilizan como base para los valores en libros en los estados financieros posteriores.

Información histórica suplementaria

- Si una entidad presenta estados financieros reexpresados por hiperinflación, a nuestro juicio no es apropiado presentar información financiera adicional suplementaria preparada sobre base histórica.

Implicancias tributarias

- A partir del ejercicio 2005 se dejó sin efecto la aplicación del ajuste por inflación de los estados financieros para efectos tributarios.

3. Estado de Situación Financiera

“Los requerimientos regulatorios han originado que las Compañías requieran cada vez más de conocimiento especializado, que les permita cumplir con los reguladores y mitigar riesgos.”

Eduardo Alejos
Socio Líder de Servicios Financieros ◀
KPMG en Perú



3. Estado de Situación Financiera

3.1 General

Actualmente vigente: NIC 1

Formato de estados de situación financiera

- Aunque las NIIF requieren que ciertos elementos se presenten en el estado de situación financiera, no hay un orden ni formato prescrito.
- Generalmente, una entidad presenta su estado de situación financiera clasificado entre activos y pasivos corrientes y no corrientes. Una entidad puede presentar activos y pasivos en el orden de liquidez si esta presentación proporciona información confiable y más relevante.

Corriente versus no corriente

- Un activo se clasifica como corriente si se espera que se realice en el ciclo normal de operación o dentro de los 12 meses, se mantiene con fines de negociación o es efectivo o un equivalente en efectivo.
- Un pasivo se clasifica como corriente si se espera que sea liquidado en el ciclo normal de operación, se liquida dentro de los 12 meses, o no hay derechos incondicionales para diferir su liquidación por al menos 12 meses.
- Cuando una entidad infrinja una disposición contenida en un contrato de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes, con el efecto de que el pasivo se convierta en exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, incluso si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción.

- Los activos y pasivos que forman parte del capital de trabajo se clasifican como corrientes aunque se vayan a liquidar después de los doce meses de la fecha del periodo sobre el que se informa.

Compensación

- Un activo financiero y un pasivo financiero se compensan si se cumplen los criterios de compensación, tales como: la entidad tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos, y tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. Del mismo modo, los saldos del impuesto sobre la renta se compensan en ciertas circunstancias. Otros activos no financieros y pasivos no financieros no pueden ser compensados.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

3.2 Propiedad, planta y equipo

Actualmente vigente: NIIF 13, NIC 16, CINIIF 1, CINIIF 18

Próximamente: NIIF 15, NIIF 16

Reconocimiento inicial

- Propiedad, planta y equipo son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y se espera utilizar durante más de un periodo.

- En el caso de propiedad, planta o equipo que son mantenidas para su venta, así como propiedades de inversión, éstas no se encuentran en el alcance de la NIC 16 *Propiedad, planta y equipo*. Para tales casos están dentro del alcance de la NIIF 5 *Activos No Corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas* y NIC 40 *Propiedades de Inversión*, respectivamente.
- Propiedad, planta y equipo se reconocen inicialmente al costo.
- El costo incluye los desembolsos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- El costo incluye la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del activo, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se localiza el activo.

Medidas posteriores

- Los desembolsos posteriores se reconocen como activo cuando es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del mismo, y el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad.
- Los cambios por las obligaciones por desmantelamiento y rehabilitación del lugar sobre el que se localiza el activo, generalmente se añaden o deducen del costo del activo relacionado.
- Los costos por préstamos directamente atribuibles a la construcción de un activo por la propia entidad se incluyen en el costo del activo.

Depreciación

- Propiedad, planta y equipo se deprecian durante su vida útil esperada, es decir, el costo del activo es reconocido como gasto durante el periodo en el cual se espera que la entidad utilice el activo o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.
- La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.

- El valor residual es el importe estimado que la entidad podría obtener por la disposición de un activo, importe que se recibirá por el activo cuando éste tuviera el tiempo y condición esperados al término de su vida útil.
- El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable.
- No se necesita ningún método específico de depreciación. Los posibles métodos incluyen el método de línea recta, método de saldo disminuido (o saldo reducido), método de suma de unidades (o unidades de producción), método de anualidades y contabilización de renovaciones. Está prohibido el método de depreciación basado en ingresos.

Componentes contables

- Cuando un elemento de propiedad planta y equipo comprenda componentes individuales para los cuales sean apropiados diferentes métodos o tasas de depreciación, cada componente se depreciará por separado.

Revaluaciones

- Con posterioridad a la adquisición, la entidad puede medir la propiedad, planta y equipo ya sea al costo menos depreciación y las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido, o a su valor revaluado, que representa su valor razonable en el momento de la revaluación. Si la entidad elige el método de revaluación, las revaluaciones se harán con suficiente regularidad para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Asimismo, si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.
- Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo la denominación de superávit por revaluación.

Retiros y bajas

- La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo, ya sea por su disposición o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición, se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas. La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe que se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.

Implicancias tributarias

- Para la calificación, desde el punto de vista tributario, de un bien como propiedad, planta y equipo nos remitimos a la definición contable, el mismo criterio se sigue para la calificación como activo de los costos posteriores. Sin embargo, la determinación de su costo se regula en función a la definición del costo de adquisición, producción o construcción, o valor de ingreso al patrimonio definida en la Ley del Impuesto a la Renta.
- La legislación tributaria establece tasas máximas de depreciación, que en la mayoría de los casos difieren de las determinadas para fines financieros en función a las vidas útiles económicas. Esto origina el reconocimiento de un Impuesto a la Renta Diferido.
- La medición posterior bajo el modelo de revaluación de un bien de propiedad, planta y equipo no es aceptado para fines tributarios, salvo en los casos de reorganización de sociedades en los que se haya optado por dicha opción y se haya pagado el impuesto respectivo sobre el valor revaluado.
- Fiscalmente existen tres regímenes de reorganización de sociedades o empresas, los cuales detallamos a continuación:
 - la **Revaluación voluntaria con efectos tributarios**, se produce cuando las sociedades acuerdan con motivo de la reorganización, revaluar voluntariamente sus activos; así, la diferencia entre el nuevo valor de los activos y el costo computable de los mismos se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta. De este modo, el valor de los activos transferidos será el valor revaluado.
 - **Revaluación voluntaria sin efectos tributarios**, se produce cuando, a pesar de que las sociedades optaron por la revaluación de los

bienes, la diferencia entre el nuevo valor de los activos y el costo computable de los mismos no se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. Así, el mayor valor atribuido producto de la revaluación no tendrá efectos tributarios, tomándose como valor de los bienes el costo computable.

- **Sin revaluación voluntaria**, se produce en caso las sociedades no acordaran la revaluación voluntaria de los bienes, así, los bienes transferidos tendrán para el adquirente el mismo costo computable que correspondió al transferente.
- La componetización (componentes contables) no es un criterio de reconocimiento admitido tributariamente, en su lugar los activos son reconocidos en función de unidades operativas. Los bienes de propiedad, planta y equipo y su correspondiente depreciación se controlan a través del Registro de Activos Fijos a nivel de unidades y no de componentes.
- Resulta importante señalar que el cargo a resultados por el deterioro de valor de los bienes de propiedad, planta y equipo no tiene ningún efecto en resultados, sino hasta que el mismo se realice de manera efectiva. La ley prevé un régimen especial para que los bienes del activo fijo que devengan en obsoletos puedan ser dados de baja en forma anticipada, a condición del cumplimiento de determinados requisitos.

3.3 Activos intangibles y plusvalía mercantil (goodwill)

Actualmente vigente: NIIF 3, NIIF 13, NIC 38, CINIIF 12, SIC-32

Próximamente: NIIF 15, NIIF 16

Definiciones

- Un activo intangible es un activo de carácter no monetario identificable sin sustancia física, por ejemplo, los programas informáticos, licencias, patentes y derechos de autor.
- Un activo intangible es “identifiable” si es separable de la entidad, es decir puede ser vendido, explotado, arrendado o intercambiado por la entidad o surge de derechos contractuales o legales.

Reconocimiento y medición inicial

- En general, los activos intangibles se reconocen inicialmente al costo.
- La medición inicial de un activo intangible depende de si se ha adquirido por separado, se ha adquirido como parte de una combinación de negocios o fue generado internamente.
- El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende su precio de adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
- La plusvalía mercantil (goodwill) surgida en una combinación de negocios se contabiliza de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* y está fuera del alcance de la NIC 38. La plusvalía mercantil generada internamente está dentro del alcance de la NIC 38; sin embargo, la NIC 38 prohíbe su reconocimiento como un activo.
- En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento como activo. Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial como activo intangible, la Norma establece algunos criterios adicionales que deben cumplirse antes que un activo intangible generado internamente pueda ser reconocido.
- Los desembolsos por investigación se reconocen como gastos cuando se incurren.
- Los desembolsos incurridos durante la fase de desarrollo se reconocen como un activo intangible, sólo en la medida en que se cumplan con los criterios específicos, tales como:
 - la viabilidad técnica de completar el activo;
 - su intención de completar el activo;
 - su capacidad para utilizar o vender el activo;
 - cómo el activo generará beneficios económicos futuros probables;
 - la disponibilidad de recursos técnicos, financieros y de otro tipo adecuados para completar el desarrollo y utilizar o vender el activo; y
 - su capacidad de medir de forma confiable el gasto atribuible al activo durante el desarrollo.

- Otros desembolsos de desarrollo se reconocen como gastos cuando se incurren.
- Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil.
- Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.
- No se necesita ningún método específico de amortización. Los posibles métodos incluyen el método de línea-recta, método de disminución (o saldo reducido) y método de unidades de producción. El uso del método de amortización basado en ingresos está restringido.
- La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo.
- La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo o el modelo de revaluación. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.
- Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.
- Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta bajo la denominación de superávit por revaluación.
- La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible, ya sea por su disposición o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición, se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas. La pérdida o ganancia

derivada de la baja en cuentas de un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe que se obtenga por la disposición, y el importe en libros del elemento.

Implicancias tributarias

- La ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición de activo intangible, por tanto es aplicable la definición contable. La ley prescribe en forma expresa una lista enunciativa de intangibles reconocidos tributariamente.
- Como regla general, nuestra legislación tributaria ha establecido que la amortización de intangibles no es deducible de la renta neta, sin embargo, a manera de excepción, establece que el precio pagado por intangibles de duración limitada podrá a opción de los contribuyentes deducirse como gasto en un solo ejercicio o amortizarse en el plazo de diez (10) años.
- Las diferencias entre el tratamiento contable y tributario darán lugar al reconocimiento de un impuesto a la renta diferido.
- La medición posterior bajo el modelo de revaluación de un bien intangible no es aceptada para fines tributarios, salvo en los casos de reorganización de sociedades en los que se haya optado por dicha opción y se haya pagado el impuesto respectivo sobre el valor revaluado.

3.4 Propiedad de inversión

Actualmente vigente: NIIF 13, NIC 16, NIC 17, NIC 40

Próximamente: IFRS 15, IFRS 16

Alcance

- Propiedades de inversión son terrenos y/o edificios, o parte de un edificio, mantenidos para obtener rentas y/o la apreciación del capital en lugar de mantenerse para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos o mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio.
- Las propiedades mantenidas por un arrendatario en virtud de un contrato de arrendamiento operativo pueden clasificarse como propiedades de inversión si:

- el resto de la definición de propiedad de inversión se cumple; y
- el arrendatario mide todas sus propiedades de inversión a su valor razonable.
- Una parte de una propiedad de uso doble se clasifica como propiedad de inversión sólo si dicha porción de la propiedad podría ser vendida o arrendada bajo un arrendamiento financiero. De lo contrario, toda la propiedad es clasificada como propiedad, planta y equipo, a menos que la parte de la propiedad utilizada para el uso propio sea no significativa.
- Si un arrendador presta servicios auxiliares y esos servicios son componentes no significativos del contrato en su conjunto, la entidad tratará la propiedad como propiedad de inversión.

Reconocimiento y medición

- Las propiedades de inversión se reconocen inicialmente al costo, incluyendo los costos de transacción relacionados.
- Despues del reconocimiento inicial, todas las propiedades de inversión se miden bajo:
 - el modelo de valor razonable, sujeto a excepciones limitadas; o
 - el modelo de costo.
- Cuando se elige el modelo de valor razonable, la propiedad de inversión se vuelve a medir al final de cada periodo de reporte. Los cambios en el valor razonable se reconocen en ganancias o pérdidas en el periodo en que se produce el cambio en el valor razonable.
- Bajo el modelo de costo, la propiedad de inversión se mide al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro. Las ganancias y pérdidas por enajenación de la propiedad de inversión se reconocen en ganancias o pérdidas.
- Los gastos posteriores sólo se capitalizan si es probable que se dé lugar a beneficios económicos.

Reclasificación

- Las transferencias a o desde propiedades de inversión se realizan sólo si ha habido un cambio en el uso de la propiedad.

- La intención de vender una propiedad de inversión sin renovaciones no justifica la reclasificación de propiedades de inversión a inventario; la propiedad continúa siendo clasificada como una propiedad de inversión hasta su disposición, a menos que sea clasificada como mantenida para la venta.

Revelaciones

- Se requiere revelar el valor razonable de todas las propiedades de inversión, independientemente del modelo de medición utilizado.

Implicancias tributarias

Para fines tributarios, las propiedades de inversión siguen el mismo tratamiento que los bienes de propiedad, planta y equipo (activos fijos). La norma no ha establecido una categoría ni tratamiento especial respecto a estos bienes.

3.5 Inversiones en asociadas y método de participación

Actualmente vigente: NIC 28

Evaluación de si una participada es una asociada

- La definición de asociada se basa en influencia significativa, que es el poder de participar en las decisiones de la política financiera y operativa de una entidad.
- Hay una presunción refutable de influencia significativa si una entidad posee 20% o más de los derechos de voto de otra entidad.
- Los derechos de voto potenciales ejercibles actualmente se consideran en la influencia significativa.

Excepciones a la aplicación del método de participación

- En general, las asociadas y los negocios conjuntos se contabilizan por el método de participación en los estados financieros consolidados.
- Las organizaciones de capital de riesgo, fondos mutuales, fondos de inversión y entidades similares pueden optar por contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos a valor razonable con cambios en resultados.

- El método de participación no se aplica a una participada que es adquirida con miras a su disposición posterior, si se cumplen los criterios para su clasificación como mantenidos para la venta.

Aplicación del método de participación

- Al aplicar el método de participación, las políticas contables de una participada deben ser consistentes con las del inversor.
- La fecha de reporte de la entidad participada no puede diferir de la del inversor por más de tres meses, y debe ser consistente de periodo a periodo. Se hacen ajustes para los efectos de eventos significativos y transacciones entre las dos fechas.
- Si una participada cuya inversión se reconoce por el método de participación incurre en pérdidas, entonces el importe en libros del interés del inversionista se reduce, pero no por debajo de cero. Las pérdidas adicionales se reconocen como un pasivo por el inversor sólo en la medida en que el inversor tenga la obligación de financiar pérdidas o ha realizado pagos en nombre de la participada.
- Las ganancias y pérdidas no realizadas en transacciones con asociadas se eliminan en la medida de la participación del inversor en la participada.

Cambios en el estado de inversiones contabilizadas por el método de participación.

- En caso de pérdida de influencia significativa o control conjunto, el valor razonable de cualquier inversión retenida se considera al calcular la ganancia o pérdida en la transacción que se reconoce en el estado de ganancias y pérdidas. Los importes reconocidos en otros resultados integrales se reclasifican al estado de ganancias y pérdidas o se transfieren dentro del patrimonio según lo requerido por otras NIIF.

Implicancias tributarias

- La ley del Impuesto a la Renta establece el tratamiento tributario de las asociaciones en participación, los consorcios o negocios conjuntos (joint ventures). El efecto de la reexpresión de la inversión en valores a su valor de participación patrimonial no genera ningún efecto fiscal en los resultados del ejercicio.

- Las asociaciones en participación son aquellas en las que una parte llamada Asociante lleva a cabo un negocio y el Asociado sólo obtiene una participación en el resultado a cambio de su contribución al contrato. Para fines tributarios, los resultados del contrato asociativo se reconocen en la contabilidad del Asociante -no se lleva contabilidad independiente de aquel- debiendo reconocerse como gasto la participación del Asociado.
- Los contratos de consorcio cuya vigencia es mayor de tres (3) años se constituyen en contribuyentes del Impuesto a la Renta debiendo llevar contabilidad independiente a la de los consorciantes. La ley prevé la posibilidad de no llevar contabilidad independiente previa autorización de la SUNAT. En estos casos, una de las partes puede tomar el rol de operador del contrato y atribuir mensualmente los ingresos, gastos y el crédito fiscal que corresponda a las partes.
- En el caso de los contratos de consorcio con un plazo de vigencia menor a tres (3) años, las operaciones serán registradas por cada una de las partes o podrá designarse a una de las partes como operador del contrato, quien deberá atribuir mensualmente los ingresos, gastos y crédito fiscal que correspondan a las partes.
- La celebración de un contrato de asociación en participación o un contrato de colaboración empresarial puede dar lugar a vinculación económica entre las partes y con el contrato –cuando éste lleve contabilidad independiente- en función del grado de participación en el negocio conjunto (mayor al 30%) o en caso las partes tengan poder de decisión sobre la gestión del contrato. En tal caso, resultarán aplicables las normas de precios de transferencia.

3.6 Acuerdos conjuntos (joint arrangements)

Actualmente vigente: NIIF 11

Identificación de acuerdos conjuntos

- Un acuerdo conjunto es aquel en el que dos o más partes tienen control conjunto. Existen dos tipos de acuerdos conjuntos: una operación conjunta y un negocio conjunto.

Clasificación de arreglos conjuntos

- En una operación conjunta, las partes en el acuerdo tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos relacionados con el acuerdo.
- En negocio conjunto, las partes tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.
- Un acuerdo conjunto no estructurado a través de un vehículo separado, es una operación conjunta.
- Un acuerdo conjunto estructurado a través de un vehículo separado puede ser una operación conjunta o un negocio conjunto. La clasificación dependerá de la forma jurídica del vehículo, acuerdos contractuales y una evaluación de "otros hechos y circunstancias".

Contabilidad de arreglos conjuntos

- Un participante en un negocio conjunto contabiliza su participación en dicho negocio conjunto de la misma manera que una inversión en una entidad asociada, es decir, generalmente usando el método de participación.
- Un operador conjunto reconoce sus activos, pasivos y transacciones, incluyendo su participación en aquellos que surgieron conjuntamente, en sus estados financieros consolidados y separados. Estos activos, pasivos y transacciones se contabilizan de acuerdo con las NIIF pertinentes.
- Una parte de un negocio conjunto que no tiene control conjunto, contabiliza su interés como un instrumento financiero o bajo el método de participación si existiese influencia significativa.
- Una parte en una operación conjunta que no tiene control conjunto, reconoce sus activos, pasivos y transacciones -incluyendo su participación en aquellos que surgieron conjuntamente- si tiene derechos sobre dichos activos y obligaciones por dichos pasivos de la operación conjunta.

Implicancias tributarias

- Desde el punto de vista fiscal, resulta indistinto si las partes ejercen o no un control conjunto en el negocio. La participación se determinará en función a los aportes de cada una de las partes para la ejecución del negocio.

- A dichos efectos, nos remitimos a los comentarios expuestos en el numeral 3.5.

3.7 Inventarios

Actualmente vigente: NIC 2

Próximamente: NIIF 15

Definición

- La NIC 2 suministra una guía para reconocimiento del inventario como activo, así como para el reconocimiento subsiguiente como gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. Además, suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.
- Inventarios son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación (productos terminados), en proceso de producción para su posterior venta (inventario en proceso) o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios (materia prima o consumibles).

Medición

- Generalmente, los inventarios se miden al costo o al valor neto realizable según cuál sea menor.
- El costo de los inventarios incluye todos los desembolsos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales, incluyendo gastos generales atribuibles al inventario (overhead).
- El costo del inventario se determina generalmente según el método del primero en entrar, primero en salir (the first-in, first-out, FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Se prohíbe el uso del método del último en entrar, primero en salir (the last-in, first-out, LIFO, por sus siglas en inglés).
- Si el valor neto realizable de un ítem que ha sido revaluado varias veces aumenta, se revierte el monto.
- Los inventarios se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las

fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en la NIC 12 *Impuesto a las ganancias*.

Reconocimiento como costo

- El costo del inventario es reconocido como gasto cuando es vendido.

Implicancias tributarias

- La ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición de inventarios, por lo que resulta aplicable la definición contable. El costo de los inventarios es determinado conforme a las disposiciones de la ley, siendo admitidos el costo de adquisición, el costo de producción o construcción, o valor de ingreso al patrimonio.
- La medición posterior bajo el modelo de valor neto realizable de los bienes del inventario, no es aceptado para fines tributarios. La pérdida de valor del inventario será admitida fiscalmente al momento de su enajenación. Alternativamente, la norma prevé las figuras de mermas y desmedros a fin de reconocer las pérdidas por eventos que afecten el volumen o las cualidades de los inventarios, las mismas que serán deducibles previo cumplimiento de determinados requisitos.

3.8 Activos biológicos

Actualmente vigente: NIIF 13, NIC 41

Alcance

- Las plantas y animales vivos se encuentran dentro del alcance de la norma si experimentan un proceso de gestión de transformación biológica, a excepción de las plantas productoras que están bajo el marco de la NIC 16.

Medición

- Los activos biológicos dentro del alcance de la norma son medidos al valor razonable menos los costos de venta, a menos que no sea posible medir el valor razonable de forma fiable, en ese caso son medidos al costo. Para los juicios y estimados en la medición del valor razonable, se debe tener en consideración los criterios de la NIIF 13 *Medición del Valor razonable*.

- Las ganancias y pérdidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en ganancias y pérdidas.
- El terreno al cual está adherido el activo biológico no está dentro del marco de esta norma, debe aplicarse la NIC 16.
- Las subvenciones incondicionales relacionadas con los activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta se reconocen como ingresos cuando la subvención puede ser cobrada, lo cual no está bajo el marco normativo de la NIC 41, sino de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno y Divulgación sobre Ayudas Gubernamentales*.

Productos agrícolas

- Los productos agrícolas cosechados que procedan de activos biológicos se miden a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Después de la cosecha, generalmente se aplica la norma de inventarios.

Implicancias tributarias

- Para la calificación, desde el punto de vista tributario, de un bien como activos fijos (activos biológicos) nos remitimos a la definición contable, toda vez que la Ley del Impuesto a la Renta no ha dotado de contenido dicho término. Sin embargo, la determinación de su costo se regula en función a la definición del costo de adquisición, producción o construcción, o valor de ingreso al patrimonio definida en la Ley del Impuesto a la Renta.
- La medición de los activos biológicos bajo el modelo de valor razonable no es aceptada para fines tributarios, los ingresos y costos originados por los mismos se reconocerán en el ejercicio en que efectivamente se realicen.

3.9 Deterioro de activos no financieros

Actualmente vigente: NIIF 13, NIC 36, CINIIF 10

Alcance

- La NIC 36 *Deterioro del valor de los Activos* cubre el deterioro de una variedad de activos no financieros, incluyendo propiedad, planta y equipo, activos intangibles y plusvalía; propiedad de inversión y activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada; e inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas.

- Si existe indicios de deterioro, es necesario realizar pruebas de deterioro del valor.

Identificación del nivel en el que se realizan pruebas de deterioro de los activos

- Siempre que sea posible, se realiza una prueba de deterioro por un activo individual. Caso contrario, se realizan pruebas de deterioro en las Unidades Generadoras de Efectivo - UGE. Siempre se realizan pruebas de deterioro del valor de la plusvalía mercantil (goodwill) a nivel de UGE o grupo de UGEs.
- Una UGE es el grupo de activos más pequeño, cuyo uso continuo genera entradas de efectivo independientes de los flujos de efectivo generados por otros activos o grupos de activos.
- La plusvalía mercantil (goodwill) es asignada a la UGE o grupos de UGEs que se espera se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios de los cuales ésta resulta. La asignación se basa en el nivel al cual la plusvalía es controlada internamente, restringida por el tamaño de los segmentos de operación de la entidad.

Determinación de cuándo efectuar pruebas de deterioro del valor

- Es necesario un análisis de deterioro cuando hay una indicación de deterioro.
- Es requerido realizar pruebas anuales de deterioro del valor para plusvalía y activos intangibles ya sea que no están aún disponibles para uso o tienen una vida útil indefinida. Esta prueba de deterioro del valor puede ser realizada en cualquier momento durante el año.

Medición de pérdidas por deterioro del valor

- Una pérdida por deterioro del valor es reconocida si el valor en libros de un activo (UGE) excede el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso, el cual se basa en el valor presente neto de los flujos de caja futuros.
- El valor en libros de la plusvalía se incrementa para las pruebas de deterioro del valor en caso de que existan participaciones minoritarias.
- Los estimados de los flujos de caja futuros usados en el cálculo del valor en uso son específicos para la entidad y no deben ser los mismos que los de las evaluaciones de los participantes del mercado.

- La tasa de descuento usada en el cálculo del valor en uso es una tasa antes de impuestos que refleja la evaluación del mercado del riesgo específico del activo o UGEs.

Requerimientos próximos a entrar en vigencia

- Una pérdida por deterioro del valor de una UGE es asignada primero a cualquier plusvalía y luego prorrteada a otros activos de la UGE que estén en el alcance de la norma.
- Una pérdida por deterioro del valor se reconoce generalmente en ganancias y pérdidas.
- Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo revaluado es reconocida directamente en la reserva por revaluación, en la medida que ésta reverse un superávit de revaluación previo relacionado con el mismo activo. Cualquier exceso es reconocido en ganancias y pérdidas.

Reversiones de pérdidas por deterioro del valor

- Las reversiones de las pérdidas por deterioro se reconocen, con excepción de las reversiones por deterioro de la plusvalía mercantil.
- Una reversión de pérdida por deterioro en el valor es generalmente contabilizada en ganancias y pérdidas.
- Una pérdida por deterioro de la plusvalía mercantil nunca se revierte. Para otros activos se pueden revertir los deterioros de un periodo anterior. Sin embargo, las reversiones por deterioro no pueden resultar en un valor en libros del activo por encima del importe que habría tenido si no hubiera habido pérdida por deterioro en años anteriores.

Requerimientos próximos a entrar en vigencia

- La NIIF 8 *Segmentos de Operación* modificó la NIC 36, de modo que cada unidad o grupo de UGEs a las que se asigna la plusvalía no puede ser mayor que un segmento operativo determinado de acuerdo con la NIIF 8.
- Conforme a la versión modificada de la NIIF 3 *Combinación de Negocios*, una entidad puede elegir medir las participaciones no controladoras (minoritarias) a su valor razonable o a su participación proporcional en los activos y pasivos identificables de la adquisición. Si una entidad decide medir las participaciones no controladoras a su valor razonable, entonces el valor en libros de la UGE no se incrementa con el propósito de realizar pruebas de deterioro.

- Una modificación a la NIC 27 *Estados Financieros Separados* establece que la recepción de ingresos por dividendos de una subsidiaria, puede considerarse un indicador de deterioro del valor si se cumplen ciertas condiciones.
- Las mejoras a las NIIF del 2008 modificaron la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* para aclarar que después de aplicar el método de la participación, cualquier deterioro de valor adicional reconocido por el inversionista con respecto a su inversión en una asociada no debería ser asignado a ningún activo, incluyendo plusvalía, que constituye el valor en libros de la inversión. La modificación aclara también que la pérdida por deterioro adicional se reversa posteriormente en la medida en que el valor recuperable de la inversión aumente.

Implicancias tributarias

- Para fines tributarios, el reconocimiento de un deterioro de activos no es aceptado como un gasto deducible. La Ley del Impuesto a la Renta de manera expresa limita su deducción, señalando que no son gastos deducibles para la determinación de la renta imponible las asignaciones por reservas o provisiones cuya deducción no se admiten, como es el caso del deterioro.
- La pérdida correspondiente a ese menor valor sólo será deducible para fines tributarios cuando ésta se realice a través de su enajenación o baja, las cuales deberán encontrarse debidamente acreditadas.
- Cabe agregar que la plusvalía mercantil (*goodwill*) y su medición de deterioro tampoco tienen efecto tributario.

3.10 Provisiones, activos y pasivos contingentes

Actualmente vigente: NIC 37, CINIIF 1, CINIIF 5, CINIIF 6, CINIIF 21

Próximamente: NIIF 15

Definiciones

- Una provisión es un pasivo de tiempo o cantidad incierta que surge de un evento pasado que se espera resulte en una salida de los recursos de la entidad.

- Un pasivo contingente es una obligación presente con incertidumbre sobre la probabilidad de salidas de recursos o la cantidad de salidas, o una posible obligación cuya existencia es incierta.
- Un activo contingente es un activo posible cuya existencia es incierta.

Reconocimiento

- Se reconoce una provisión por una obligación legal o implícita si existe una probable salida de recursos y el importe puede estimarse con fiabilidad. “Probable” en este contexto significa más probable que no.
- Una obligación implícita surge cuando las acciones de una entidad crean expectativas válidas de terceros que aceptará y cumplirá ciertas responsabilidades.
- No se reconocen provisiones para futuras pérdidas de operación.
- No se reconoce una provisión para costos de reestructuración hasta que se haya establecido un plan formal y se hayan comunicado detalles de la reestructuración a los afectados por el plan.
- No se reconocen provisiones para reparaciones o mantenimiento de activos propios o por auto-seguro antes de que se incurra en una obligación.
- Se reconoce una provisión por un contrato que es oneroso.
- Los pasivos contingentes sólo se reconocen si son obligaciones presentes asumidas en una combinación de negocios, es decir, hay incertidumbre sobre las salidas pero no sobre la existencia de una obligación. De lo contrario, los pasivos contingentes se revelan en las notas a los estados financieros a menos que la probabilidad de una salida de recursos sea remota.
- Los activos contingentes no se reconocen en el estado de situación financiera. Si una entrada de beneficios económicos es probable, los detalles se revelan en las notas a los estados financieros.

Medición

- Una provisión se mide a la “mejor estimación” de los desembolsos a incurrir.
- Las provisiones son descontadas si el efecto del descuento es material.

Reembolsos

- Un derecho de reembolso se reconoce como un activo separado cuando la recuperación es virtualmente cierta, limitada al importe de la provisión relacionada.

Implicancias tributarias

- Para fines tributarios, el reconocimiento de provisiones no es aceptado como un gasto deducible. La Ley del Impuesto a la Renta de manera expresa limita su deducción, señalando que no son gastos deducibles para la determinación de la renta imponible las provisiones, salvo las correspondientes a cobranza dudosa y vacaciones del personal, en tanto cumplan con determinados requisitos.
- El impuesto a la renta se determina mediante la deducción de los gastos y pérdidas admitidas por la ley de las rentas gravables determinadas en el ejercicio fiscal. Los pasivos y activos contingentes no han sido materia de regulación expresa en la ley del Impuesto a la Renta en tanto que no tienen incidencia directa en tal determinación del impuesto. Los ingresos y gastos o pérdidas que conlleve su contabilización, deberán evaluarse en forma específica a fin de establecer su correcto tratamiento tributario.

3.11 Impuesto a las ganancias

Actualmente vigente: NIC 12, SIC-25

Próximamente: Enmiendas a la NIC 12

Alcance

- Los impuestos a las ganancias son impuestos basados en beneficios imponibles, e impuestos que son pagaderos por una subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto en la distribución a inversionistas.

Impuesto corriente

- El impuesto corriente es el monto a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

Impuesto diferido

- El impuesto diferido es la cantidad de impuestos a la renta pagaderos (recuperables) en períodos futuros como resultado de transacciones o eventos pasados.
- Se reconocen impuestos diferidos sobre los efectos fiscales futuros estimados de las diferencias temporarias, las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados trasladables.
- No se reconoce un pasivo por impuestos diferidos si surge del reconocimiento inicial de una plusvalía mercantil.
- Un activo o pasivo por impuestos diferidos no se reconoce si:
 - surge del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios; y
 - en el momento de la transacción, no afecta la ganancia contable ni a la ganancia imponible.
- El impuesto diferido no se reconoce con respecto a diferencias temporarias asociadas con inversiones en subsidiarias, asociadas y acuerdos conjuntos si se cumplen ciertas condiciones.
- Un activo por impuesto diferido se reconoce en la medida en que sea probable que será realizado.
- Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (Ver NIC 21 *Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera*).

Medición

- Los impuestos corrientes y diferidos se miden sobre la base de las tasas promulgadas o sustantivamente promulgadas a la fecha de reporte.
- El impuesto diferido se mide en función de la forma esperada de liquidación (pasivo) o de recuperación (activo). Existe una presunción refutable de que el valor en libros de la propiedad de inversión medida a valor razonable se recuperará mediante la venta.
- El impuesto diferido no es descontado.

Clasificación y presentación

- El gasto (beneficio) de impuesto sobre la renta total reconocido en un periodo es la suma del impuesto corriente más el cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo, excluyendo el impuesto reconocido fuera de ganancias y pérdidas, es decir, en otro resultado integral o directamente en el patrimonio, o surgido de una combinación de negocios.
- El impuesto sobre la renta relacionado con partidas reconocidas fuera de ganancias y pérdidas se reconoce fuera de ganancias y pérdidas.
- El impuesto diferido se clasifica como no corriente en un estado de situación financiera.
- Una entidad compensa los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes sólo cuando tiene un derecho legalmente exigible de compensar los activos por impuesto corriente contra los pasivos por impuestos corrientes y tiene la intención de liquidar en forma neta o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.
- Una entidad compensa los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos sólo cuando tiene un derecho legalmente exigible de compensar los activos por impuestos corrientes con los pasivos por impuestos corrientes y los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos relacionados al impuesto a las ganancias recaudado por la misma autoridad tributaria sobre la misma entidad jurídica, o diferentes entidades jurídicas que pretendan liquidarlos sobre una base neta o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Implicancias tributarias

- El Impuesto a la Renta corriente se determina aplicando la tasa del impuesto a la utilidad tributaria determinada teniendo en cuenta los criterios de ingresos, costo computable y los gastos considerados como deducibles y no deducibles y las limitaciones a éstos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Al 31 de diciembre de 2016, la tasa de Impuesto a la Renta es de 28% y para dividendos de 6.8%. A partir del 1 de enero de 2017, la tasa aplicable es de 29.5% y 5%, respectivamente.

- La norma tributaria en determinados casos difiere la deducción de gastos hasta el cumplimiento de determinados requisitos o los anticipa en virtud de beneficios tributarios reconocidos a las entidades, esto origina desde el punto de vista financiero la posibilidad de reconocer un impuesto diferido, bajo el cumplimiento de determinados criterios contables, los mismos que no importan ningún efecto tributario.
- Sin perjuicio de lo anterior, cabe mencionar que la única exigencia tributaria para el reconocimiento del impuesto diferido son las diferencias temporales originadas por la mayor depreciación contable versus la depreciación tributaria, esto como requisito para su posterior deducción.
- La clasificación y/o presentación del impuesto diferido no tiene ninguna incidencia tributaria.



Ahmed Vega

Socio de Impuestos
KPMG en Perú



4. Estado de Ganancias o Pérdidas y Otros Resultados Integrales

“Actualmente, vemos cómo las NIIF, a través de sus adendas y nuevas emisiones, van tomando mayor protagonismo en la información financiera que las Compañías presentan a sus inversionistas y entes reguladores. La legislación tributaria, debe considerar este nuevo contexto e incorporar normas tributarias que respondan a los nuevos requerimientos de las NIIF y la coyuntura de nuestro país”

4. Estado de Ganancias o Pérdidas y Otros Resultados Integrales

4.1 General

Actualmente vigente: NIC 1

Formato del Estado de Ganancias o Pérdidas y Otros Resultados Integrales (ORI)

- Las ganancias o pérdidas y otros resultados integrales pueden ser presentados en:
 - un solo estado, con ganancias o pérdidas y otros resultados integrales (ORI) presentada en dos secciones; o
 - dos estados – un estado de ganancias o pérdidas que muestre componentes de ganancias o pérdidas inmediatamente seguido de un “estado de resultado integrales” iniciando con ganancias o pérdidas y mostrando componentes de ORI.
- Aunque las NIIF requieren que ciertos elementos se presenten en el estado de ganancias o pérdidas, no hay un formato prescrito.

Otros Resultados Integrales - ORI

- ORI incluye partidas de ingresos y gastos que no se reconocen en ganancias o pérdidas.
- Las partidas de ORI se agrupan en partidas que pueden ser reclasificadas posteriormente a ganancias o pérdidas y aquellas que no lo serán.
- Los ajustes de reclasificación de ORI a ganancias o pérdidas se revelan en el estado de ganancias o pérdidas y ORI o en las notas.

Uso de la descripción “inusual” o “excepcional”

- A nuestro juicio, el uso de los términos “inusual” o “excepcional” debería ser poco frecuente y reservado para los artículos que justifican una mayor prominencia.

Artículos extraordinarios

- La presentación o revelación de partidas de ingresos y gastos que se caractericen como “artículos extraordinarios” está prohibido.

Compensación

- Los elementos de ingresos y gastos no se compensan a menos que esto sea requerido o permitido por otra NIIF, o cuando los importes se refieran a transacciones o eventos similares que son individualmente no material.

Medidas alternativas de medición de resultados

- La presentación de medidas alternativas de medición de resultados (por ejemplo EBITDA) en el estado de ganancias o pérdidas y ORI no está generalmente prohibida, si se cumplen ciertos criterios. Los reguladores nacionales pueden tener requerimientos más restrictivos.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

4.2 Ingresos

Actualmente en vigencia: NIC 11, NIC 18, CINIIF 13, CINIIF 15, CINIIF 18, SIC 31

Próximamente: NIIF 15

Enfoque global

- Los ingresos se reconocen sólo si es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos de manera fiable.
- El ingreso por la venta de bienes se reconoce cuando se cumple con condiciones específicas, incluyendo:
 - que los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de los bienes han sido transferidos al comprador; y
 - la entidad no tiene participación continua en la gestión con el grado usualmente asociado con propiedad, ni el control efectivo sobre los bienes.
- El reconocimiento de ingresos no requiere consideración en efectivo. Sin embargo, cuando los bienes o servicios intercambiados son de naturaleza y valor similares, la transacción no genera ingresos.
- Cuando un acuerdo incluye más de un componente, puede ser necesario reconocer los ingresos atribuibles a cada componente por separado.
- Cuando se vinculan dos o más transacciones para que las transacciones individuales no tengan ningún efecto comercial por su cuenta, se analizan como un solo acuerdo.

Medición

- Los ingresos se miden al valor razonable de la contraprestación recibida, teniendo en cuenta los descuentos comerciales y los descuentos por volumen.
- Si una transacción incluye un elemento de financiación, los ingresos se miden descontando todos los ingresos de efectivo futuros a una tasa de interés imputada.

Venta de bienes

- Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando:
 - la entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos de la propiedad; y
 - la entidad no conserva el control ni tiene implicación administrativa en las mercancías.

Contratos de construcción

- Los contratos de construcción se contabilizan según el método del porcentaje de terminación o grado de avance.
- No se permite el método de contrato terminado.

Contratos de servicios

- Los ingresos por contratos de servicios se reconocen en el periodo durante el cual se presta el servicio, generalmente por el método del porcentaje de finalización (grado de avance).

Presentación, ingreso bruto vs neto

- Los ingresos comprenden las entradas brutas de beneficios económicos recibidos por una entidad por cuenta propia.
- En una relación de agente, los montos cobrados a nombre del principal no son reconocidos como ingresos por el agente.

Implicancias tributarias

- Los ingresos se imputan en el ejercicio gravable en que se devenguen. A dichos efectos, cabe indicar que la Ley del Impuesto a la Renta no ha establecido una definición propia del devengado por lo que atendiendo a los criterios tomados por la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, debe atenderse a la definición contable.
- Con respecto al reconocimiento de ingresos de las empresas de construcción, tributariamente se han establecido dos métodos: (i) de importes cobrados y (ii) de importes cobrados y por cobrar; este último resulta ser bastante similar al método de porcentaje de realización de la obra recogido por la norma contable.

4.2A Ingresos: NIIF 15

Próximamente: NIIF 15, NIIF 16

La NIIF 15 *Ingreso de contratos con clientes* fue emitida por el IASB en mayo de 2014 y tiene vigencia para los períodos de reporte anual que comienzan el 1 de enero de 2018 o después, aunque su adopción anticipada es permitida. La NIIF 15 reemplaza a la NIC 11 y la NIC 18.

Enfoque global

- El principio central de esta norma es que los ingresos se reconocen en la medida que representan la transferencia de bienes o servicios a los clientes al importe que estima ser transferido. La entidad implementa este principio central aplicando los cinco pasos que la norma establece, para ayudar a las entidades a determinar cuándo reconocer el ingreso y cuánto ingreso reconocer.

i. Identificar el contrato

Una entidad contabiliza un contrato de acuerdo con el modelo, cuando el contrato es legalmente ejecutable y todos los siguientes criterios se cumplen:

- el contrato está aprobado y las partes comprometidas con sus obligaciones;
- derechos a bienes o servicios y los términos de pago pueden ser identificados;
- el contrato tiene sustancia comercial; y
- la cobranza es considerada probable.

ii. Identificar las obligaciones de desempeño

Una obligación de desempeño es una promesa de entregar un bien o servicio que es distinto:

- el cliente se puede beneficiar del bien o servicio por si solo o junto con otras fuentes que están disponibles para el cliente; y
- la promesa de la entidad de transferir los bienes o servicios a los clientes es separable e identificable de otros bienes o servicios en el contrato.

Una entidad contabilizará para una serie de bienes distintos y servicios como una obligación de desempeño singular si éstos son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia.

iii. Determinar el precio total acordado como retribución con el cliente

El precio de la transacción es el importe al cual la entidad espera se titule la transacción en el intercambio de bienes o servicios al cliente.

En la determinación del precio de la transacción, una entidad considera los efectos de aspectos variables (incluyendo las restricciones), si existe algún componente de financiamiento en el contrato, pagos a los clientes y cualquier pago no en efectivo.

Las regalías por ventas o uso que surgen de licencias de propiedad intelectual se excluyen del precio de la transacción y son generalmente reconocidas como una venta subsecuente cuando ocurre su uso.

iv. Distribuir el precio total acordado entre las obligaciones de desempeño

El precio de la transacción es generalmente asignado a las obligaciones de desempeño establecidas en el contrato en base a la proporción de sus precios de venta considerados de manera individual.

Los descuentos y valores variables pueden ser asignados a una o más obligaciones de desempeño específicas en ciertas circunstancias.

v. Reconocimiento del ingreso

Excepto por las licencias de propiedad intelectual, las que están sujetas a una guía específica en esta norma, el ingreso se reconoce en el tiempo si se cumple uno de los siguientes criterios:

- el cliente simultáneamente cobra y consume los beneficios proporcionados por la entidad a través de sus obligaciones de desempeño;
- la entidad que presta el beneficio de desempeño crea o mejora un activo que el cliente controla, de acuerdo a como se va creando o mejorando el activo; o

- la entidad que presta el beneficio no crea un activo con una alternativa de uso para la entidad y la entidad tiene el derecho de ejecutar el pago por la obligación de desempeño completada a la fecha.

Si la obligación de desempeño no se satisface sobre el periodo, la entidad reconoce el ingreso en el momento en el cual transfiere el control de los bienes o servicios al cliente.

Costos

- La norma incluye una guía sobre la contabilización de los costos incrementales, costos para cumplir un contrato que no están en el alcance de otra NIIF.

Presentación

- Una entidad reconoce un activo de contrato cuando transfiere bienes o servicios antes de que tenga un derecho incondicional al pago, y un pasivo contractual cuando el cliente efectúe un pago antes de recibir los bienes o servicios.

Revelaciones

- Una entidad proporciona información cuantitativa y cualitativa específica para permitir a los usuarios de los estados financieros entender la naturaleza, el importe, tiempo, oportunidad e incertidumbre de ingresos y flujos de efectivo derivados de contratos con clientes.

Transición

- Una entidad puede hacer la transición a la norma utilizando uno de dos métodos:
 - aplicar la norma de forma retrospectiva (con recursos prácticos opcionales) y registrar el efecto de la aplicación de la norma al inicio de la primera presentación del periodo comparativo; o
 - aplicar la norma a los contratos abiertos en la fecha de la aplicación inicial y registrar el efecto de aplicar la norma en esa fecha. Los periodos comparativos presentados no se reexpresan o reestructuran.

Implicancias tributarias

- La entrada en vigencia de la NIIF 15 y derogación de otros estándares relacionados al reconocimiento de ingresos (i.e. NIC 11, NIC 18 y NIC 17), supone un cambio en la oportunidad y forma de reconocimiento de los ingresos, en la medida que tendrán incidencia en la aplicación del devengado para fines tributarios.
- La Administración Tributaria no ha emitido pronunciamiento formal en relación a las nuevas normas contables.

4.3 Subvenciones del gobierno

Actualmente vigente: NIC 20, NIC 41, SIC-10

Definición

- Las subvenciones de gobierno son transferencias de recursos a una entidad por parte de una entidad gubernamental a cambio del cumplimiento de ciertas condiciones.

Reconocimiento y medición

- Las subvenciones del gobierno incondicionales relacionadas con activos biológicos medidos a valor razonable menos los costos de venta, se reconocen en el estado de ganancias o pérdidas cuando se convierten en cuentas por cobrar; las subvenciones condicionales para dichos activos se reconocen en ganancias o pérdidas cuando se cumplen las condiciones requeridas.
- Las subvenciones del gobierno que se refieren a la adquisición de un activo, distinto de un activo biológico medido a su valor razonable menos los costos de vender, se reconocen en el estado de ganancias o pérdidas cuando el correspondiente activo se amortiza o deprecia.
- Las otras subvenciones del gobierno se reconocen en el estado de ganancias o pérdidas cuando la entidad reconoce como gastos los costos relacionados que las subvenciones pretenden compensar.

- Si una subvención del gobierno se presenta en forma de un activo no-monetario, entonces ambos, el activo y la subvención, se reconocen al valor razonable del activo no-monetario o a un importe nominal.
- Los préstamos condonables o de bajo interés de un gobierno pueden incluir componentes que necesitan ser tratados como subvenciones del gobierno.

Presentación

- Las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos se presentan como ingresos diferidos o como una deducción del valor en libros del activo relacionado.
- Las subvenciones del gobierno relacionadas con los ingresos se presentan separadamente en el estado de ganancias o pérdidas o como una deducción del gasto relacionado.

Implicancias tributarias

- Las subvenciones que se traten como activos depreciables deberán evaluarse caso por caso. Los beneficios económicos otorgados por el Estado a las empresas no se consideran renta gravada con el Impuesto a la Renta, al considerarse que dicho ingreso no proviene de una operación con terceros en el devenir de las actividades de una empresa (i.e. drawback, intereses pagados por la Administración Tributaria, subsidio por maternidad).

4.4 Beneficios a los trabajadores

Actualmente vigente: NIC 19, CINIIF 14

Enfoque global

- La norma especifica la contabilización de diversos tipos de beneficios a los empleados, incluyendo:
 - beneficios por servicios prestados, por ejemplo pensiones, pagos de una suma global, jubilación, ausencias pagadas y acuerdos de participación en las utilidades; y
 - beneficios previstos en caso de terminación del empleo.

- Los planes de post-empleo se clasifican como:
 - planes de contribución definida - planes en virtud de los cuales una entidad paga un fondo y no tendrá ninguna otra obligación; y
 - planes de beneficios definidos - todos los demás planes.
- Los pasivos y gastos por beneficios a los empleados que se proporcionan a cambio de servicios, se reconocen generalmente en el periodo en que se prestan los servicios.
- Los costos de proporcionar beneficios a los empleados se reconocen en ganancias o pérdidas y otros resultados integrales (ORI), a menos que otras NIIF permitan o requieran capitalización.
- El registro de la contabilización de los beneficios a empleados puede generar el reconocimiento de un impuesto a la renta diferido.

Planes de beneficios post-empleo definidos

- Para contabilizar los planes de beneficio post-empleo definidos, una entidad:
 - determina el valor actual de una obligación de beneficios definida mediante la aplicación de un método de valuación;
 - deduce el valor razonable de cualquier activo del plan;
 - se ajusta por cualquier efecto del límite máximo del activo; y
 - determina los costos de servicio y los intereses netos (reconocidos en ganancias o pérdidas) y remediaciones (reconocidas en ORI).

Planes multi-empresariales

- Si no hay suficiente información disponible para un plan de beneficios definidos de contabilizarlo como un plan de beneficios definidos, entonces se trata como un plan de contribuciones definidas y se requieren revelaciones adicionales.
- Si una entidad aplica la contabilidad del plan de contribuciones definidas a un plan de beneficios y hay un acuerdo que determina como un superávit en el plan distribuido o un déficit en el plan financiado, entonces el activo o un pasivo que surge del acuerdo contractual es reconocido.

Planes de grupo

- Si existe un acuerdo contractual o una política establecida para la asignación de la red definida por un grupo, las entidades de los grupos participantes reconocen el costo que se les asigna.
- Si no hay acuerdo o política en vigor, el costo neto de los beneficios definidos es reconocido por la entidad que es el patrocinador legal, y otras entidades participantes reconocen el gasto de su contribución pagada por el periodo.

Otros beneficios para empleados

- Beneficios de los empleados a corto plazo - es decir, los que se espera que se liquiden totalmente dentro de 12 meses después del final del periodo anual de presentación de informes en el que el empleador presta los servicios - se contabilizan como se incurren, excepto los beneficios de terminación.
- El gasto por beneficios a largo plazo es calculado sobre una base descontada, generalmente provisionado durante el periodo de servicio.

Beneficios por terminación

Los beneficios por terminación se reconocen en el primero de los siguientes casos:

- en la fecha en que la entidad reconozca los costos por una reestructuración en el alcance de la provisión normada. Ver sección 3.10, que incluya el pago de los beneficios por terminación; y
- cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios de terminación.

Implicancias tributarias

- Los beneficios a los empleados se reconocen para fines tributarios en función a su devengo. No obstante, su deducción como gasto en el ejercicio se encuentra limitada a su pago efectivo, así como al cumplimiento de los criterios de razonabilidad y generalidad (i.e. vacaciones, bonos extraordinarios o por productividad). El plazo máximo para su pago y que éste sea considerado como un gasto deducible en un determinado ejercicio, es antes de la presentación de la declaración jurada anual de impuestos.

- Cabe mencionar que en el caso particular de la participación de los trabajadores en las utilidades de la compañía, la norma tributaria le da la naturaleza de gasto, es decir, su deducción en el ejercicio será como gasto, siempre que se haya cumplido con su pago efectivo. En dicha medida, se produce una diferencia con el tratamiento contable, al tratarla éste como costo en tanto corresponda a los trabajadores directamente relacionados con el proceso productivo.
- Finalmente, resulta importante mencionar que los planes de beneficios post-empleo sólo serán deducibles en la medida en que se incurra en éstos (se paguen de manera efectiva) y la compensación por tiempo de servicio es el único beneficio que no se sujeta al pago para su deducción en el ejercicio en que devengó.

4.5 Pago basado en acciones

Actualmente vigente: NIIF 2

Próximamente: Modificaciones a la NIIF 2

Principios básicos

- Los bienes o servicios recibidos en una transacción de pago basado en acciones se miden a su valor razonable.
- Las transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio con empleados se miden generalmente sobre la base del valor razonable a la fecha de emisión (grant date) de los instrumentos de patrimonio concedidos.
- Las transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio con no-empleados se miden generalmente sobre la base del valor razonable de los bienes o servicios obtenidos.

Transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio con empleados

- Para las transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio, una entidad reconoce un costo y un aumento correspondiente en el patrimonio. El costo se reconoce como un gasto a menos que califique para el reconocimiento como un activo.

- Las estimaciones iniciales del número de liquidaciones con instrumentos de patrimonio que se espera que se adquieran (Vested) se ajustan a las estimaciones actuales y, en última instancia, al número real de liquidaciones con instrumentos de patrimonio que se conceden, a menos que las diferencias se deban a las condiciones del mercado.

Transacciones liquidadas con instrumentos de efectivo con empleados

- Para las transacciones liquidadas en efectivo, una entidad reconoce un costo y un pasivo correspondiente. El costo se reconoce como un gasto, a menos que califique para el reconocimiento como un activo.
- En cada fecha de cierre y en la fecha de liquidación, el pasivo reconocido se remide a su valor razonable. Las reevaluaciones se reconocen en resultados.

Transacciones de empleados con opción de liquidación

- Las emisiones del beneficio en las que la contrapartida tiene la opción de liquidarlos en efectivo o en instrumento de patrimonio, son contabilizarlos como instrumentos compuestos. Por lo tanto, la entidad contabiliza un componente de pasivo y un componente de patrimonio por separado.
- La clasificación de estos beneficios en la que la entidad tiene la opción de la liquidación en efectivo o en instrumentos de patrimonio, depende de si la entidad tiene la capacidad y la intención de liquidar en acciones.

Modificaciones y cancelaciones de transacciones de empleados

- La modificación de un pago basado en acciones resulta en el reconocimiento de un incremento en el valor razonable, pero no cualquier reducción en el valor razonable. Los reemplazos se contabilizan como modificaciones.
- La cancelación de un pago basado en acciones resulta en el reconocimiento acelerado de cualquier gasto no reconocido.

Acuerdos de pagos basados en acciones del grupo

- Una transacción de pago basada en acciones en las que la entidad receptora, la entidad de referencia y la entidad de liquidación se encuentren en el mismo grupo desde la perspectiva de la matriz final, es una transacción de pago basada en acciones y es contabilizada como tal por ambas, la entidad que recibe y la entidad que otorga el beneficio.

- Un pago basado en acciones que es liquidado por un accionista externo al grupo, también está dentro del alcance de la norma desde la perspectiva de la entidad receptora, siempre y cuando la entidad de referencia esté en el mismo grupo que la entidad receptora.
- Una entidad receptora que no tiene la obligación de liquidar las cuentas de transacción para la transacción de pago basada en acciones como instrumento de patrimonio.
- Una entidad de liquidación clasifica una transacción de pago basada en acciones como liquidada por instrumentos de patrimonio si está obligada a liquidar en sus propios instrumentos de patrimonio; de lo contrario, clasifica la transacción como liquidada en efectivo.

Pagos basados en acciones con personas que no son empleados

- Los bienes son reconocidos cuando se obtienen y los servicios son reconocidos durante el periodo en que se reciben.

Implicancias tributarias

- Los planes de pagos basados en acciones pueden dar lugar a los siguientes efectos tributarios:
 - el gasto en que incurre la entidad (renta de tercera categoría) será deducible en el ejercicio en que efectivamente se pague;
 - la renta que debe pagar el trabajador (renta de quinta categoría) se imputará en el ejercicio de la percepción de la misma;
 - en la oportunidad que el trabajador opte por enajenar las acciones se originará la ganancia de capital (renta de segunda categoría).

4.6 Costos de financiamiento

Actualmente vigente: NIC 23

Enfoque global

- Los costos de financiamiento que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado, generalmente forman parte de los costos del activo.

- Los ingresos por intereses y los gastos por intereses se calculan utilizando el método del interés efectivo, basado en los tipos de mercado vigentes en la fecha en que el instrumento se reconoce inicialmente o en la fecha de cualquier modificación.
- Los costos incrementales de transacción directamente relacionados con la adquisición de un activo financiero o la emisión de un pasivo financiero, generalmente se incluyen en la medición inicial del instrumento. Sin embargo, si el instrumento se clasifica como valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, estos costos se reconocen en resultados.
- Los intereses que se calculan utilizando el método del tipo de interés efectivo, generalmente se registran como gastos. Sin embargo, los costos de endeudamiento relacionados con activos “calificados” pueden capitalizarse si se cumplen ciertas condiciones.

Activos calificados

- Un “activo calificado” es aquel que necesariamente toma un periodo de tiempo sustancial para estar listo para su uso o venta.

Costos de préstamos elegibles para capitalización

- Los costos de financiamiento pueden incluir intereses calculados bajo el método del interés efectivo, ciertos cargos financieros y ciertas diferencias de cambio.
- Los costos por préstamos se reducen por los ingresos por intereses de la inversión temporal de los préstamos.

Periodo de capitalización

- La capitalización comienza cuando una entidad cumple todas las condiciones siguientes:
 - se incurre en gastos para el activo;
 - se están incurriendo en gastos de préstamo; y
 - las actividades necesarias para preparar el bien para su uso o venta previstos estén en progreso.
- La capitalización cesa cuando las actividades necesarias para preparar el activo para su uso o venta previstos estén sustancialmente completas.

Implicancias tributarias

- Desde la perspectiva fiscal, los costos por financiamientos (i.e. intereses, comisiones) son considerados como gastos del ejercicio en que éstos se devengan, en ningún caso podrán formar parte del costo de adquisición, producción o construcción de los bienes. Sólo los intereses incurridos en la etapa pre-operativa podrán diferirse hasta el primer año en que se entre en producción, deduciéndose en dicho ejercicio como gasto o amortizándose en el plazo máximo de diez (10) años.

5. Temas Especiales

“Difundir el conocimiento y compartir experiencia son parte de las prioridades de KPMG en la aplicación de las NIIF. Este Resumen ejecutivo permitirá conocer, el tratamiento contable y potenciales impactos de las nuevas NIIF y adendas que estarán vigentes a partir del año 2017 y 2018”.

Juan Carlos Mejía ◀

Socio de Auditoría y Asuntos NIIF
KPMG en Perú



5. Temas Especiales

5.1 Arrendamiento

Actualmente vigente: NIC 17, CINIIF 4, SIC 15, SIC 27

Próximamente: NIIF 15, NIIF 16

Definición

- Un contrato que en su inicio sólo puede ser cumplido mediante el uso de un activo o activos identificados y que transmite el derecho del uso de ese activo o activos, es un arrendamiento o contiene un arrendamiento.

Clasificación

- Un arrendamiento se clasifica como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo.
- La clasificación de un arrendamiento depende de si el arrendador ha transferido al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo arrendado.
- Un arrendatario puede clasificar un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo como una propiedad de inversión. De presentarse esta situación, el arrendatario contabiliza ese arrendamiento como si fuera un arrendamiento financiero. La propiedad de inversión se mide usando el modelo de valor razonable y se reconoce un pasivo de arrendamiento para pagos futuros de arrendamiento.
- El arrendamiento conjunto de terrenos y edificios se trata como dos arrendamientos separados, es decir un arrendamiento por el terreno y otro arrendamiento por el edificio; ambos arrendamientos pueden ser clasificados de manera diferente.
- Al determinar si el arrendamiento del terreno es un arrendamiento operativo o financiero, es importante tener en cuenta que los terrenos por lo general tienen una vida económica indefinida.
- La clasificación de un arrendamiento se realiza al inicio del mismo y no se modifica, salvo que se modifique el contrato de arrendamiento.

Contabilidad de arrendamientos financieros

- El arrendador da de baja el activo arrendado y reconoce un contrato de arrendamiento financiero por cobrar.
- El arrendatario reconoce el activo arrendado y un pasivo por pagos futuros de arrendamiento.
- Se aplican requerimientos especiales para el reconocimiento de ingresos para los fabricantes o distribuidores que también son arrendadores.

Contabilidad de arrendamientos operativos

- En un arrendamiento operativo, ambas partes tratan el arrendamiento como un contrato pendiente de ejecución. El arrendador y el arrendatario reconocen los pagos por el arrendamiento como ingresos/gastos durante el plazo del arrendamiento. El arrendador reconoce el activo arrendado en su estado de situación financiera, mientras que el arrendatario no.
- Los arrendadores y arrendatarios reconocen los incentivos otorgados a un arrendatario en virtud de un arrendamiento operativo como una reducción de los ingresos/gastos de arrendamiento durante el plazo del arrendamiento.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- El reconocimiento inmediato de las ganancias por la venta con arrendamiento posterior de un activo, depende de si el arrendamiento financiero clasifica como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo y si clasifica como arrendamiento operativo, si la venta ha sido a su valor razonable.

Transacciones vinculadas

- Una serie de operaciones vinculadas que adoptan la forma legal de un arrendamiento se contabilizan sobre la base de la sustancia del acuerdo; la sustancia puede ser que la serie de transacciones no son un arrendamiento.

Implicancias tributarias

- El desembolso originado por los arrendamientos operativos se considera como costo o gasto en el ejercicio en que se devenga. En el caso de los arrendamientos financieros que se suscriban con una entidad autorizada por la Superintendencia de Banca, Seguros y de AFP (SBS), el bien materia de arrendamiento se tratará como un activo fijo del arrendatario y se registrará de acuerdo a lo dispuesto por las normas contables y como beneficio tributario, se dispuso que la depreciación de los bienes adquiridos se efectúe en la cantidad de años que comprende el contrato (depreciación acelerada).
- En adición a lo anterior, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio que en el caso de los arrendamientos financieros que no hayan sido suscritos con entidades autorizadas por la SBS, el tratamiento a aplicar será el dispuesto por las normas contables (NIC 17), sin opción a aplicar el beneficio de la depreciación acelerada antes indicada.

5.1A Arrendamientos

Próximamente: NIIF 16

La NIIF 16 Arrendamientos vigente para los periodos anuales que inician el 1 de enero de 2019. Se permite su adopción anticipada si se adopta la NIIF 15. Ver sección 4.2A.

Alcance

- La nueva norma se aplica a los arrendamientos de propiedad, planta y equipo y otros activos, con exclusiones limitadas.
- Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Contabilización

- Existen diferentes maneras de contabilizar tanto para los arrendatarios como para los arrendadores.
- Los arrendatarios aplican un modelo único de contabilidad de arrendamientos dentro del estado de situación financiera, a menos que utilicen las exenciones de reconocimiento para arrendamientos a corto plazo y arrendamientos de activos de bajo valor.

- Los arrendadores aplican un modelo dual y clasifican los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos.

Contabilidad del arrendatario

- Un arrendatario reconoce un activo por derecho de uso que representa su derecho a usar el activo subyacente y un pasivo por arrendamiento que representa su obligación para hacer pagos por arrendamiento.
- Un arrendatario mide los activos por derecho de uso al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

Contabilidad del arrendador

- La clasificación de arrendamiento por arrendadores, es decir, como arrendamiento financiero u operativo, se hace al inicio del arrendamiento y no se revisa, salvo en el caso de que se modifique el acuerdo de arrendamiento. La clasificación de un arrendamiento depende de si el arrendador ha transferido al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo arrendado.
- En un arrendamiento financiero, un arrendador da de baja el activo arrendado y reconoce un arrendamiento financiero por cobrar.
- En un arrendamiento operativo, un arrendador trata el arrendamiento como un contrato pendiente de ejecución y reconoce los pagos de arrendamiento como ingresos durante el plazo del arrendamiento. El arrendador reconoce el activo arrendado en su estado de situación financiera.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- En una transacción de venta con arrendamiento posterior, el vendedor-arrendatario determina primero si el comprador-arrendador obtiene el control del activo basándose en los nuevos requerimientos de reconocimiento de ingresos de acuerdo con NIIF 15. Si la transacción no califica para ser contabilizada como una venta, entonces se contabiliza como una transacción de financiamiento.

Transacciones de subarrendamiento

- En una transacción de subarrendamiento, el arrendador intermedio contabiliza el arrendamiento principal y el subarrendamiento como dos contratos diferentes. Un arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento por referencia al activo, por derecho de uso que surge del arrendamiento principal.

Implicancias tributarias

- Con la entrada en vigencia de la NIIF 16, se modifica el tratamiento contable que se venía dando a la fecha para los arrendamientos financieros, reconociéndose a partir de ésta un derecho de uso y un pasivo. Es decir, se advierte un tratamiento disímil entre lo dispuesto por la norma tributaria al indicar que se reconozca fiscalmente un activo fijo en cabeza del arrendatario.
- La Administración Tributaria no ha emitido pronunciamiento formal en relación a las nuevas normas contables.

5.2 Segmentos de operación

Actualmente vigente: NIIF 8

Alcance

- Una entidad revelará información sobre segmentos si sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público, si registra o está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores o en un ente regulador, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público.

Enfoque de gestión

- Se revela información de segmentos de los componentes de la entidad que la Gerencia monitorea para la toma de decisiones, es decir, siguen un enfoque de gestión.
- Tales componentes (segmentos de operación) son identificados sobre la base de informes internos que la “Máxima Autoridad en la Toma de Decisiones de la Operación” (MATDO) revisa de manera regular para la asignación recursos a los segmentos de operación.

Agregación de segmentos de operación

- Se permite la agregación de segmentos de operación sólo cuando los segmentos tienen “características económicas” similares y cumplen con una serie de criterios específicos.

Segmentos reportables

- Los segmentos a reportar se identifican en base a umbrales cuantitativos de ingresos, ganancia/pérdida, o activos.

Revelación de información por segmentos

- Los montos revelados por cada segmento son aquellos que se reportan a la MATDO, y que no se basan necesariamente en las políticas contables aplicables a los montos reconocidos en los estados financieros.
- Debido a que los resultados, activos y pasivos de cada segmento son revelados tal y como son reportados a MATDO en lugar de revelarse de acuerdo con NIIF, la revelación de cómo se miden y determinan estos importes por cada segmento reportable también es requerida.
- Conciliaciones entre las cifras reportadas por todos los segmentos y las presentadas en los estados financieros son reveladas con una descripción de todas las partidas conciliatorias materiales.
- La información general y de toda la entidad a ser revelada incluye información sobre productos y servicios, áreas geográficas - incluyendo el país de domicilio, si es material - principales clientes, y factores utilizados para identificar los segmentos reportables de cada entidad. Estas revelaciones son requeridas inclusive si la entidad tiene sólo un segmento.

Información comparativa

- La información comparativa normalmente es reestructurada cuando existen cambios en los segmentos reportables.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

5.3 Ganancias por acciones

Actualmente vigente: NIC 33

Alcance

- Una entidad revela en sus estados financieros la Ganancia por Acción
 - GPA básica y diluida si sus acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales se negocian en un mercado público, o registra o está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores u otro ente regulador, con el fin de emitir cualquier clase de acciones ordinarias en un mercado público.

Ganancias Por Acción básica

- La GPA básica se calcula dividiendo el resultado del periodo atribuible a los tenedores de acciones ordinarias de la matriz entre el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el periodo.

Ganancias Por Acción diluida

- Para calcular la GPA diluida, la entidad ajusta el resultado del periodo atribuible a los tenedores de acciones ordinarias, y el promedio ponderado de acciones en circulación por todos los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales.
- Las acciones ordinarias potenciales se consideran dilusivas únicamente si su conversión en acciones ordinarias puede reducir las ganancias por acción o incrementar la pérdida de operaciones continuas por acción. Para determinar si las acciones ordinarias potenciales son dilusivas, cada emisión o cada serie de acciones ordinarias potenciales es considerada por separado.
- Las acciones ordinarias de emisión condicionada se consideran en el cálculo de la GPA básica a partir de la fecha en la que se cumplen todas las condiciones necesarias, y cuando aún no están satisfechas en la GPA diluida con base en el número de acciones que podrían emitirse, si la fecha de reporte de los estados financieros fuera la fecha de término del periodo de contingencia.
- Si un contrato puede ser liquidado en efectivo o en acciones a elección de la entidad, se presume que será liquidado en acciones ordinarias y que las acciones ordinarias potenciales se considerarán al calcular la GPA diluida.

- Si un contrato puede ser liquidado en efectivo o en acciones a elección del titular, se empleará la forma de liquidación que tenga un mayor efecto dilusivo al calcular la GPA diluida.
- Para la GPA diluida, las acciones ordinarias potenciales dilusivas se determinan en forma independiente para cada periodo presentado.

Ajuste retrospectivo

- Si el número de acciones ordinarias en circulación cambia sin un cambio correspondiente en recursos, el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante todos los periodos presentados se ajusta en forma retrospectiva para la GPA básica y diluida.

Presentación y revelación

- La GPA básica y diluida por operaciones continuas y totales se presenta en el estado de ganancias o perdidas y otros resultados integrales con el mismo detalle para cada clase de acciones ordinarias que tengan diferentes derechos sobre el resultado del periodo.
- Se revela información separada sobre el BPA de las operaciones discontinuadas, bien en el estado de resultados integrales o en nota a los estados financieros.
- La GPA básica y diluida ajustado basado en medidas de ganancias alternativas puede ser divulgado y explicado en las notas a los estados financieros.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

5.4 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas

Actualmente vigente: NIIF 5, NIIF 13, CINIIF 17

Mantenidos para la venta: clasificación

- Los activos no corrientes y algunos grupos de activos y pasivos (conocidos como grupos de activos para su disposición), se clasifican como mantenidos para la venta si su importe en libros se recuperará principalmente a través de una transacción de venta.

Mantenidos para la venta: medición y presentación

- Los activos clasificados como mantenidos para la venta no se amortizan ni se deprecian.
- Los activos no corrientes y los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta, generalmente se miden al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, y son presentados por separado del resto de activos en el estado de situación financiera.
- El estado de situación financiera del año comparativo no será reexpresado cuando un activo no corriente o un grupo de activos para su disposición sean clasificados como mantenido para la venta.

Mantenidos para su distribución

- Los requisitos de clasificación, presentación y medición aplicables a los elementos mantenidos para la venta, también se aplican a un activo no corriente o a un grupo de activos para disposición que se clasifica como mantenido para distribución.

Operaciones discontinuadas: clasificación

- Una operación discontinuada es un componente de una entidad que ha sido dispuesto o ha sido clasificado como mantenido para la venta.
- Las operaciones discontinuadas se limitan a aquellas operaciones que constituyen una línea de negocio o un área geográfica, y las subsidiarias adquiridas exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Operaciones discontinuadas: presentación

- Las operaciones discontinuadas se presentan por separado en el estado de ganancias o perdidas y otros resultados integrales del periodo (ORI).
- El estado de ganancias o perdidas y ORI comparativos serán reexpresados para reflejar las operaciones que tienen carácter de discontinuadas.

Implicancias tributarias

- Para fines tributarios, debe entenderse que el término "activo fijo" recoge a todos los bienes adquiridos o construidos por una entidad que se encuentran destinados al uso de la misma para el desarrollo de sus

actividades empresariales. En dicha medida, calificaría como activo fijo los bienes comprendidos en las NIC 16, NIC 40 y NIIF 5, con lo cual el tratamiento contable aplicable en esta sección difiere del aplicado para fines tributarios.

- El cese de la depreciación contable imposibilita la deducción de la depreciación para fines tributarios, toda vez que no se cumpliría con el requisito de la contabilización de la depreciación para su deducción. Ver sección 3.2.

5.5 Información a revelar sobre partes relacionadas

Actualmente vigente: NIC 24

Identificación de partes relacionadas

- Las “relaciones entre partes relacionadas” incluyen aquellas que implican control (directo o indirecto), control conjunto o influencia significativa.
- El personal clave de la gerencia y sus familiares cercanos también son partes relacionadas con la entidad.

Reconocimiento y medición

- No existen requisitos especiales de reconocimiento o medición para transacciones con partes relacionadas.

Revelaciones

- Se deberá revelar las relaciones entre empresas relacionadas entre una controladora y sus subsidiarias, incluso si no se han realizado transacciones entre ellas.
- No se requiere revelación en los estados financieros consolidados de las transacciones intragrupo eliminadas al preparar dichos estados financieros.
- Se requiere revelar en forma detallada las transacciones con partes relacionadas por cada categoría de relación entre partes relacionadas.
- La remuneración del personal clave de la gerencia se revelará en total y será analizada por componente.

- En ciertos casos, las empresas relacionadas de los gobiernos están permitidas a proporcionar revelaciones menos detalladas sobre las transacciones con partes relacionadas.

Implicancias tributarias

En materia tributaria deberá seguirse las reglas de Precios de Transferencia.

5.6 Entidades de inversión

Actualmente vigente: NIIF 10, NIIF 13, NIC 39

Enfoque general

- Se requiere que una entidad calificada como de inversión registre sus inversiones en entidades controladas, así como sus inversiones en asociadas y negocios conjuntos, a valor razonable con cambios en resultados.
- Como excepción, una entidad de inversión consolida una subsidiaria que proporciona servicios relacionados con la inversión o participa en actividades permitidas y relacionadas con la inversión en empresas.

Entidades calificadas como de inversión

- Para calificar como una entidad de inversión, una entidad debe cumplir con tres aspectos “esenciales”; asimismo, se espera de que reúna una o más características “típicas”.
- Los aspectos esenciales son los siguientes:
 - la entidad obtiene fondos de uno o más inversores para proporcionarles servicios de gestión de inversiones;
 - la entidad se compromete ante sus inversores, que su objetivo comercial consiste en invertir dichos fondos para obtener retornos provenientes de la apreciación del capital y/o de la obtención de ingresos por sus inversiones;
 - la entidad mide y evalúa el rendimiento de sustancialmente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.

- Las características típicas son las siguientes:
 - la entidad tiene más de una inversión;
 - la entidad tiene más de un inversor;
 - los inversores no son partes vinculadas; y/o
 - la entidad mantiene participaciones o intereses similares.

Matriz de una entidad de inversión

- La excepción de consolidación es obligatoria para la matriz de una entidad de inversión la cual cumple con la definición de entidad de inversión.
- La excepción de consolidación no se aplica a los estados financieros consolidados de una matriz que no es en sí misma una entidad de inversión.

Implicancias tributarias

- Para fines tributarios se consideran empresas vinculadas (o relacionadas) a las entidades que se encuentren en cualquiera de los supuestos recogidos por el artículo 24º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto para efectos de la aplicación de las normas de Precios de Transferencia.
- En el caso de los contratos de consorcio o asociación en participación, deben de cumplir con ciertos requerimientos particulares desde el punto de vista tributario a efectos de su tratamiento.
- En todos los demás casos, las sociedades constituidas en el país tributarán por sus rentas de fuente mundial, salvo en el caso de las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de sociedades constituidas en el exterior, quienes tributarán por sus rentas de fuente peruana.
- Los dividendos distribuidos por una persona jurídica domiciliada hacia otra persona jurídica domiciliada no se encontrarán gravados. Los dividendos distribuidos a personas naturales (domiciliadas y no domiciliadas en Perú) o personas jurídicas no domiciliadas se encuentran gravados (4.1%, 6.8% y 5%, según se trate de dividendos distribuidos sobre resultados obtenidos en los años hasta 2014, 2015 y 2016, o 2017 en adelante, respectivamente).

5.7 Transacciones no monetarias

Actualmente vigente: NIC 16, NIC 18, NIC 38, NIC 40, CINIIF 18, SIC-31

Próximamente: NIIF 15

Definición

- Una transacción no monetaria es un intercambio de activos, pasivos o servicios no monetarios por otros activos, pasivos o servicios no monetarios con poca o ninguna contraprestación monetaria.

Intercambios de activos mantenidos para uso

- Los intercambios de activos mantenidos para uso, generalmente se miden a su valor razonable y resultan en el reconocimiento de ganancias o pérdidas.
- Con excepciones, los activos intercambiados mantenidos para uso se reconocen basados en el costo histórico si la transacción de intercambio no tiene carácter comercial o si el valor razonable no puede medirse de forma confiable para el activo recibido o el activo entregado.

Operaciones de permuta

- Los ingresos se reconocen por operaciones de permuta, a menos que la transacción sea incidental a las principales actividades generadoras de ingresos de la entidad o que los activos intercambiados sean de naturaleza y valor similares.

Activos donados

- Los activos donados pueden ser contabilizados de manera similar a las subvenciones gubernamentales a menos que la transferencia sea, en sustancia, una contribución de capital.

Transferencia de activos de clientes

- Propiedad, planta y equipo que son aportados por clientes y utilizados para proporcionar acceso a un suministro de bienes o servicios son reconocidos como un activo si cumplen con la definición de un activo y con los criterios de reconocimiento de propiedad, planta y equipo.

Implicancias tributarias

- Es facultad de la Administración Tributaria requerir a los contribuyentes la presentación de declaraciones juradas informativas (i.e. Precios de

Transferencia), la presentación de información que sea necesaria para efectuar sus labores de fiscalización (i.e. comunicación de cambio de accionistas) y cuyo incumplimiento puede acarrear la imposición de sanciones. Los estados financieros y la información que la entidad presente son fuente informativa para que la Administración Tributaria tome conocimiento de las transacciones realizadas por la compañía e identifique sus potenciales impactos tributarios.

5.8 Información financiera que acompaña a los estados financieros y otra información

Actualmente vigente: NIC 1, Declaración de Prácticas de las NIIF *Comentario de la Administración*

General

- Una entidad considera sus requisitos legales o regulatorios para evaluar qué información se revela además de la requerida por las NIIF.
- La información financiera y no financiera, además de la requerida por las NIIF, generalmente se presenta fuera de los estados financieros como información de acompañamiento, pero puede presentarse dentro de los estados financieros si es apropiado.

Tipos de información financiera y no financiera

- La Declaración de Prácticas de las NIIF - Comentario de la Administración, (*IFRS Practice Statement Management Commentary*) proporciona un marco amplio y no vinculante para la presentación de explicaciones históricas de la administración sobre los montos presentados en la posición financiera, desempeño financiero y el flujo de caja de una entidad, entre otros aspectos.

Información de gobierno corporativo

- Aunque no son requeridos por las NIIF, las revelaciones de gobierno corporativo pueden ser necesarias bajo los requisitos legales o regulatorios locales.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

5.9 Información financiera intermedia

Actualmente vigente: NIC 34, CINIIF 10

Próximamente: NIIF 15

Alcance y base de la preparación

- Los estados financieros intermedios contienen un conjunto completo o condensado de estados financieros por un periodo menor que un periodo de reporte anual.

Forma y contenido

- La información financiera intermedia contendrá, como mínimo, los siguientes componentes:
 - un estado condensado de la situación financiera;
 - un estado condensado de ganancias y pérdidas y otros resultados integrales;
 - un estado condensado de cambios en el patrimonio neto;
 - un estado condensado de los flujos de efectivo; y
 - notas explicativas seleccionadas.

Reconocimiento y medición

- Las partidas de los estados financieros generalmente se reconocen y se miden como si el periodo intermedio fuera un periodo independiente y separado al periodo anual.
- Como excepción, el gasto por impuesto sobre la renta para un periodo intermedio se basa en una tasa promedio anual estimada del impuesto sobre la renta.

Políticas de contabilidad

- En general, las políticas contables aplicadas en los estados financieros intermedios son las que se aplicarán en los próximos estados financieros anuales.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

5.10 Revelaciones de intereses en otras entidades

Actualmente vigente: NIIF 12

Enfoque global

- Una entidad que tiene participaciones en otras entidades, proporciona a los usuarios información que les permite evaluar la naturaleza y los riesgos de la tenencia de esos intereses, así como los efectos de los intereses sobre la situación financiera, el desempeño y el flujo de efectivo

Participaciones en subsidiarias consolidadas

- Si una entidad tiene filiales consolidadas, entonces proporciona información en sus estados financieros consolidados que ayuda a los usuarios a comprender la composición del grupo y las participaciones no controladoras (Interés no controlante - INC). Ver sección 2.5, en las actividades del grupo y el flujo de caja. Esto incluye:
 - la naturaleza y el alcance de restricciones significativas sobre la capacidad de la entidad para acceder o utilizar activos o liquidar pasivos del grupo;
 - información específica sobre cualquier filial con NIC relevante, como información financiera para la subsidiaria e información sobre la proporción de INC y INC acumuladas;
 - las consecuencias de los cambios en su control en una filial y de perder el control; y
 - la naturaleza y los cambios en el riesgo asociado a los intereses en entidades estructuradas consolidadas.

Intereses en acuerdos conjuntos y asociados

- Si una entidad tiene participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas, proporciona información en su estado financiero consolidado que ayude a los usuarios a comprender la naturaleza y los riesgos asociados con estas participantes. Esto incluye:
 - restricciones significativas sobre la capacidad del acuerdo conjunto de transferir dividendos en efectivo o de reembolsar préstamos y un anticipo;
 - la naturaleza, alcance y efecto financiero de mantener un interés en un acuerdo conjunto o asociado; y

- cualquier compromiso y pasivo contingente hacia un acuerdo conjunto o asociado.

Intereses en entidades estructuradas consolidadas

- Si una entidad tiene intereses en entidades estructuradas consolidadas, revela los términos de cualquier acuerdo contractual que pudiera exigirle que preste apoyo financiero a la entidad estructurada consolidada.

Interés en entidades estructuradas no consolidadas

- Si una entidad tiene participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, proporciona divulgaciones que permiten a los usuarios comprender los riesgos específicos derivados de la tenencia de estos intereses y la naturaleza de estos intereses. Las revelaciones requeridas incluyen:
 - información general sobre los intereses en entidades no consolidadas tales como el tamaño de la naturaleza y las actividades de una entidad estructurada no-consolidada, e
 - información sobre la naturaleza del riesgo, tal como el importe en libros de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros consolidados, exposición máxima a la pérdida de la participación, cualquier compromiso de proporcionar apoyo financiero.
- Si una entidad no tiene un interés en una entidad estructurada no consolidada, pero ha patrocinado tal entidad, entonces revela lo siguiente:
 - el método para determinar cómo se ha identificado una entidad patrocinada;
 - ingresos de la entidad de estructuras en el periodo de reporte; y
 - el importe en libros de todos los activos transferidos a la entidad estructurada durante el periodo de referencia.

Entidades de inversión

- Una entidad de inversión, Ver sección 5.6, revela datos cuantitativos sobre su exposición a riesgos derivados de subsidiarias no consolidadas.
- En la medida en que una entidad de inversión no tenga características "típicas", revela los juicios significativos y las suposiciones hechas al concluir que es una entidad de inversión.

Implicancias tributarias

No hay comentarios fiscales respecto a esta sección.

5.11 Actividades extractivas

Actualmente vigente: NIIF 6, CINIIF 20

Alcance

- La NIIF 6 establece la base contable para la contabilización de los desembolsos incurridos en la búsqueda (exploración) de recursos minerales después que la entidad haya obtenido los derechos legales para explorar en un área específica, y la determinación (evaluación) de la viabilidad técnica y comercial de la extracción de los recursos minerales.
- Los desembolsos de exploración y evaluación así como los derechos mineros y las reservas de mineral, se excluyen del alcance de las normas relativas a los activos intangibles (NIC 38) y propiedad, planta y equipo (nic16).

Desembolsos Exploración y Evaluación - E&E

- Las entidades identifican y contabilizan por separado los desembolsos en las fases de pre-exploración, exploración y evaluación (E&E) y los desembolsos relacionados con el desarrollo.
- Los desembolsos de exploración y evaluación pueden ser contabilizados como gasto en el momento en que se incurren, o bien pueden ser capitalizados, según la política contable adoptada por la entidad. Los costos de exploración y evaluación capitalizados se segregan y clasifican como activos tangibles o intangibles en función de su naturaleza.
- No existe una guía específica de la industria sobre el reconocimiento o medición de los desembolsos en la fase de pre-exploración o los desembolsos relacionados con el desarrollo. La NIC 38 y la NIC 16, proporcionan los fundamentos para el análisis y registro de los desembolsos para estas etapas.
- Un activo de exploración y evaluación debe ser sometido a pruebas de deterioro de su valor cuando los hechos y circunstancias sugieran que el valor en libros del mismo excede su importe recuperable. La NIIF 6, establece los hechos y circunstancias que indican cuándo los activos de exploración y evaluación deben ser sometidos a pruebas de deterioro.

- La evaluación de la recuperabilidad de los activos para exploración y evaluación puede combinar diferentes unidades generadoras de efectivo, siempre que la combinación no sea mayor que un segmento operativo utilizado para los fines de reporte de segmentos. El deterioro se mide de acuerdo con lo establecido en la NIC 36.

Costos de desbroce

- Los desembolsos relacionados a actividades de remoción de tierra (desbroce) durante la fase de producción en una operación minera de tajo abierto, que mejoran el acceso al cuerpo del mineral, a ser extraído en períodos futuros, son capitalizados si se cumplen con ciertos criterios establecidos en la CINIIF 20.

Requerimientos próximos a entrar en vigencia

- La NIC 23 (modificada) requiere la capitalización de ciertos costos por préstamos como parte del costo de "activos aptos". Ver sección 4.6.
- La NIIF 8 eliminó la distinción entre los segmentos de información primaria y secundaria y modificó la NIIF 6 de manera que cada unidad del grupo de unidades a la que se asigna la plusvalía no puede ser mayor que un segmento operativo determinado de acuerdo con la NIIF 8.

Implicancias tributarias

- La Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento ha dispuesto que los gastos de organización, gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de actividades de la empresa y los intereses devengados en la etapa pre-operativa, a opción de las empresas podrán: (i) deducirse en el primer ejercicio o (ii) amortizarse en el plazo máximo de 10 años. La referida opción se ejerce a partir del ejercicio en que se inicie producción o explotación.
- En algunos casos las normas sectoriales (i.e. minería) han dispuesto un tratamiento especial para el caso de los desembolsos efectuados en etapa de exploración y explotación propiamente. Siendo ello así y atendiendo a la aplicación del "principio de especialidad", este es, norma especial prima sobre norma general, en dichos casos corresponderá aplicar las normas sectoriales antes que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

- Para la Ley General de Minería (LGM), los desembolsos efectuados hasta antes del ejercicio en que de acuerdo a ley la empresa deba cumplir con la obligación de producción mínima podrán ser acumularlos y amortizados a partir del referido ejercicio. El plazo de amortización será determinado de la división entre las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. Los desembolsos que se incluirán en esta bolsa amortizable serán: (i) el valor de adquisición de las concesiones o gastos de petitorio, lo invertido en prospección y exploración. Asimismo, la norma señala que a opción del contribuyente, lo gastado en prospección y/o exploración podrá deducirse como gasto en el ejercicio en que se incurra.
- Para el caso de los desembolsos en etapa de exploración incurridos una vez que de acuerdo a ley se deba cumplir con la producción mínima, podrá deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse en el plazo indicado en el párrafo anterior. Aquellos gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación de los yacimientos por más de un ejercicio podrán deducirse en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en el plazo máximo de tres (3) años.
- Las diferencias entre el tratamiento contable y tributario darán lugar al reconocimiento de un impuesto diferido.

5.12 Acuerdos de concesión de servicios

Actualmente vigente: CINIIF 12, SIC 29

Próximamente: NIIF 15

Alcance

- Las NIIF proporcionan guías específicas sobre la contabilidad para entidades del sector privado (operadores) las cuales tengan acuerdos de concesión de servicios públicos.
- La interpretación de la norma se aplica únicamente a los acuerdos de concesión de servicios en los que el sector público (el concedente) controla o regula los servicios a ser proporcionados, los precios a ser cobrados y cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

Derechos del operador sobre la infraestructura

- Para los acuerdos de concesión de servicios que se encuentran en el alcance de esta interpretación, el operador no debe reconocer la infraestructura de servicios públicos como elementos de propiedad, planta y equipo si la infraestructura es la infraestructura existente del otorgante o si la infraestructura es construida o adquirida por el operador como parte del acuerdo de concesión de servicios.

Elementos proporcionados por el otorgante

- Si el concedente proporciona otros elementos al operador que éste puede mantener o vender a su opción, entonces el operador reconoce esos elementos como sus activos, contra un pasivo por obligaciones incumplidas.

Reconocimiento de ingresos por construcción o actualización

- El operador reconoce y mide los ingresos de proveer servicios de construcción o mejora aplicando las directrices para contratos de construcción e ingresos para otros servicios de acuerdo con la norma general de ingresos. Ver sección 4.2.

Implicancias tributarias

- El tratamiento fiscal de los contratos de obras públicas de infraestructura (concesión de servicios públicos) se rige por el Decreto Legislativo N° 1224 y Decreto Supremo N° 059-96-PCM. Las referidas normas disponen que las formas de entregas en concesión son autosostenibles y cofinanciadas. Sin ninguna distinción, tributariamente se reconocen como un activo fijo (concesiones tipo BOOT - Construcción, Posesión, Operación y Traspaso) o un activo intangible (concesiones tipo BOT - Construcción, Operación y Traspaso), sujeto a una depreciación o amortización de 20% como tasa máxima.
- Para fines tributarios no se ha dispuesto la posibilidad de reconocer como activo financiero el derecho surgido de la celebración de este tipo de contratos.

5.13 Transacciones de control común y formación de “New co”

Actualmente vigente: No cubierto explícitamente, pero son relevantes NIIF3, NIIF 10 y CINIIF17

Transacciones control común

- En nuestra opinión, el adquiriente en una transacción de control común tiene la opción de aplicar el método del valor en libros o el método de adquisición en sus estados financieros consolidados.
- En nuestra opinión, el cedente en una transacción de control común que es una escisión, tiene la opción de aplicar la contabilidad contable en sus estados financieros consolidados. En otras enajenaciones, el juicio puede ser necesario para determinar la consideración apropiada transferida en el cálculo de la ganancia o pérdida o disposición.
- En nuestra opinión, en general, una entidad tiene la opción de considerar una transacción de control común utilizando la contabilidad contable, la contabilidad de valor razonable o la contabilidad de monto de cambio en sus estados financieros individuales cuando las inversiones en subsidiarias se contabilizan al costo.
- Las transacciones de control comunes se contabilizan utilizando la misma política contable en la medida en que la sustancia de las transacciones sea similar.
- Si se establece una nueva matriz dentro de un grupo y se cumplen ciertos criterios, el costo de las subsidiarias adquiridas en los estados financieros separados de la nueva matriz se determina con referencia a su participación en el patrimonio total de las subsidiarias adquiridas.

Formaciones Newco

- Las formaciones Newco se clasifican generalmente en una de dos categorías: efectuar una combinación de negocios que involucra a un tercero o efectuar una reestructuración entre entidades bajo control común.
- En la formación de un Newco para efectuar una combinación de negocios que involucra a un tercero generalmente se aplica la contabilidad de adquisiciones.

- En una nueva formación para efectuar una reestructuración entre entidades bajo control común, en nuestra opinión es necesario primero determinar si ha habido una combinación de negocios. Si ha habido, entonces están disponibles las mismas opciones contables que para las transacciones de control común en los estados financieros consolidados.
- Si se utiliza un Newco en una oferta pública inicial condicional, a nuestro juicio, la transacción puede analizarse de la misma forma que una formación de Newco para efectuar una combinación de negocios que involucra a un tercero o una formación de Newco para realizar un negocio entre entidades Bajo control común.

Implicancias tributarias

- Respecto a esta sección nos remitimos a los comentarios señalados en el numeral 2.6. Asimismo, cabe mencionar que para fines tributarios se consideran empresas vinculadas (o relacionadas) en tanto se cumpla con cualquier de los supuestos recogidos por el artículo 24º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



► **Vuelo del Cóndor**
Cañón del Colca

6. Primera Adopción a NIIF

6. Primera Adopción a NIIF

6.1 Primera adopción a NIIF

Actualmente vigente: NIIF 1, NIIF 14

Requerimientos generales

- La NIIF 1 es una norma específica que establece todos los requerimientos, excepciones y exenciones disponibles en la primera adopción de las NIIF. Una entidad deberá seguir lo establecido por la NIIF 1 en la medida que en años anteriores no haya efectuado una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de las NIIFs que le son aplicables. Ello será aplicable por ejemplo, si la entidad preparó sus estados financieros en años anteriores bajo principios contables diferentes a las NIIF como Peru GAAP o normas SBS.
- Con motivo de la primera adopción de NIIF se deberá presentar información comparativa de años anteriores, considerando como fecha de transición (balance de apertura) la correspondiente al inicio del período comparativo más temprano presentado sobre la base de las NIIFs.

Selección de políticas contables

- Las políticas contables se eligen de las NIIFs vigentes a la fecha de adopción. Pueden adoptarse NIIF aún no vigentes en la fecha de la adopción, en la medida que cada norma lo permita y considerando sus pautas transitorias específicas.
- Salvo excepciones señaladas en el Apéndice B de la NIIF 1, las políticas contables seleccionadas deben aplicarse de forma retrospectiva en la preparación del balance de apertura y en todos los períodos presentados sobre la base de NIIFs.

Excepciones y exenciones para la adopción de NIIF

- La NIIF 1 establece excepciones obligatorias (Apéndice B) que prohíben la aplicación retroactiva de ciertos ajustes por adopción de NIIF y exenciones opcionales (Apéndices C y D) para la presentación de información comparativa y determinación de los ajustes por adecuación.

- Las excepciones contenidas en el Apéndice B están referidas a baja en cuentas de activos y pasivos financieros, participaciones no controladoras, clasificación y medición de activos financieros, deterioro de activos financieros, derivados implícitos y préstamos del gobierno.
- En cuanto a las exenciones, el Apéndice C está referido exclusivamente a combinaciones de negocios, estableciendo una serie de tratamientos para las partidas provenientes de negocios efectuados bajo un marco contable distinto a NIIF, permitiéndose incluso tomar una fecha de ajuste anterior a la de transición, a la cual deberán adecuarse a NIIF 3 todas las combinaciones de negocios efectuadas con posterioridad. Respecto al Apéndice D, se incluyen exenciones referidas a temas relacionados con pagos basados en acciones, contratos de seguro, instrumentos financieros, arrendamientos, propiedad, planta y equipo, diferencias de conversión, inversiones (subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos), intangibles, entre otros. De todas estas exenciones, la más empleada en nuestro medio corresponde al uso de valores razonables como costo atribuido de elementos de propiedad, planta y equipos para la corrección de tasas de depreciación aplicadas en el pasado que no concuerdan con sus vidas útiles determinadas según criterios técnicos. Las exenciones comentadas en el párrafo anterior no podrán ser aplicadas por analogía para partidas de los estados financieros distintas a las que se refieren.

Uso de estimaciones

- Las estimaciones de una entidad realizadas según NIIF en la fecha de transición deberán ser coherentes con aquellas efectuadas en la misma fecha bajo los PCGA anteriores, salvo exista evidencia objetiva de que las estimaciones anteriores (considerando la información disponible en ese entonces) estaban erradas.

Explicación de la transición a las NIIF

- Una entidad deberá explicar en nota los efectos de la adopción NIIF en su situación financiera, resultados y flujos de efectivo informados bajo PCGA anteriores. Se deberá incluir una conciliación de las cifras del estado de situación financiera a la fecha de transición partiendo de las cifras bajo

PCGA anteriores, para llegar finalmente a los importes bajo NIIF. Igual conciliación deberá efectuarse con los estados de situación financiera, de resultados integrales y de flujos de efectivo (este último de resultar aplicable) que se muestran comparativos al período de adopción a NIIF.

- La conciliación deberá brindar suficiente información a los lectores de los estados financieros respecto a los ajustes más significativos realizados con motivo de la adopción, debiendo distinguirlos de cualquier corrección de errores de períodos anteriores.

Implicancias tributarias

- La adopción a full NIIF no tiene efecto tributario. Para fines tributarios, las partidas se siguen manteniendo a valores históricos, el deterioro no tendrá efectos tributarios a no ser que el mismo se realice a través de su enajenación o baja, de ser el caso.

6.2 Cuentas diferidas regulatorias y primera adopción a NIIF

Actualmente vigente: NIIF 14

Enfoque y alcance global

- Una Compañía elegible puede adoptar esta norma sólo si es su primera adopción a NIIF. La norma no rige para otras compañías.
- La Norma permite que una Compañía elegible continúe reconociendo y midiendo los saldos de cuentas diferidas regulatorias de acuerdo con el anterior GAAP cuando adopta las NIIF. Una Compañía es elegible para aplicar la norma sólo si:
 - está sujeta a supervisión y/o aprobación de un órgano competente (tasa del regulador);
 - ha contabilizado saldos de cuentas diferidas regulatorias en sus estados financieros bajo el anterior GAAP inmediatamente antes de la adopción a NIIF; y
 - elige aplicar los requerimientos de la norma en sus primeros estados financieros bajo NIIF.
- La adopción de la norma es opcional para las compañías elegibles, pero la decisión de aplicarla debe ser tomada en los primeros estados financieros bajo NIIF de la compañía.

- Los saldos de cuentas diferidas regulatorias son presentados por separado de los activos, pasivos, ingresos y gastos que son reconocidos de acuerdo a otras NIIF.

Aplicación de otras NIIF

- Los requerimientos normales de otras NIIF aplican a saldos de cuentas diferidas regulatorias, sujeto a algunas excepciones, exoneraciones y requisitos adicionales que se especifican en esta norma, incluyendo:
 - presentación de ganancias por acción incluyendo y excluyendo el movimiento neto de saldos contables diferidos regulatorios;
 - aplicación de los requisitos de la norma de deterioro (ver 3.10) a una unidad generadora de efectivo que incluya saldos contables diferidos regulatorios;
 - exclusión de requisitos de medición de la norma de activos no-corrientes mantenidos para venta y operaciones descontinuadas (ver 5.4);
 - aplicación de políticas contables uniformes a los saldos contables diferidos regulatorios de todas las subsidiarias de la compañía, asociadas y negocios conjuntos, en sus estados financieros consolidados, independientemente de las cuentas de inversión para estos saldos;
 - aplicación de guías de combinación de negocios, con excepción de reconocimiento y medición de un saldo contable diferido regulatorio del adquiriente;
 - requerimientos adicionales de revelación en caso los intereses de la compañía y subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos contienen saldos de cuentas diferidas regulatorias; y
 - opción de usar la exclusión de costo atribuido en transición a las NIIF para temas de propiedad, planta y equipo o activos intangibles que son, o fueron anteriormente, usados en operaciones sujetas a regulación de tasas.

Revelaciones

- Una compañía proporciona revelaciones que permite a los usuarios de los estados financieros, evaluar la naturaleza, riesgos asociados y efectos de regulación de tasas en una posición financiera de la compañía, rendimiento financiero y flujo de cajas.

7. Instrumentos Financieros

“Las NIIF requieren documentar el juicio de la Gerencia en ciertas estimaciones que requieren cálculos financieros complejos (valuación de deterioro, estimaciones de obligaciones a largo plazo de remediaciones ambientales y desmantelamiento, valuación de precio de compra, plusvalía mercantil, etc.). En KPMG tenemos el conocimiento y la experiencia que ponemos a disposición de nuestros clientes en cada una de estas estimaciones, considerando la industria en la que ellos operan”.

Rosario Calderón ◀
Socia de Consultoría
KPMG en Perú



7. Instrumentos Financieros

7.1 Alcance y definiciones

Actualmente vigente: NIIF 7, NIC 32, NIC 39

Próximamente: NIIF 9, NIIF 16

Enfoque y alcance global

- Las normas sobre instrumentos financieros generalmente se aplican a las partidas del activo presentadas como efectivo y equivalentes de efectivo, cuentas por cobrar comerciales, a relacionadas y diversas (excepto se cobren en bienes no monetarios o su origen sea tributario o legal) e inversiones (excepto se trate de inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no se contabilicen a valores razonables). Por el lado de los pasivos, están comprendidas bajo estas normas la generalidad de obligaciones de una entidad (comerciales, con relacionadas, financieras y diversas), con excepción de aquellas cuyo origen sea tributario, legal, obligaciones implícitas o sean canceladas en bienes no monetarios como es el caso de las garantías por reposición de mercaderías.

Definiciones

- Instrumento financiero es cualquier contrato que da lugar tanto a un activo financiero de una entidad y un pasivo financiero o instrumento de patrimonio de otra entidad.
- Los instrumentos financieros incluyen una amplia gama de activos y pasivos. Incluyen tanto de naturaleza primaria (por ejemplo, efectivo, cuentas por cobrar, deuda, acciones en otra entidad) e instrumentos derivados (como opciones, forwards, futuros y swaps entre otros).

Implicancias tributarias

- La Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento regulan el tratamiento tributario que debe tenerse en cuenta con respecto a los Instrumentos Financieros Derivados (IFD). Así, los artículos que regulan dicho tratamiento son: 5ºA, 10º, 44º, 50º y 57º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y 25º y 29º de su Reglamento.

- La Ley del Impuesto a la Renta dispone que los IFD son contratos que involucran a contratantes que ocupan posiciones de compra o de venta y cuyo valor deriva del movimiento en el precio o valor de un elemento subyacente que le da origen. No requieren de una inversión neta inicial, o en todo caso dicha inversión suele ser mínima y se liquidan en una fecha predeterminada. Los IFD a los que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta, corresponden a los que conforme a las prácticas financieras generalmente aceptadas se efectúan bajo el nombre de: contratos forward, contratos de futuros, contratos de opción, swaps financieros, la combinación que resulte de los antes mencionados y otros híbridos financieros, clasificándolos como contratos con fines y sin fines de cobertura.
- A dichos efectos, señala que los contratos con fines de cobertura deben recaer respecto de: (i) activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el Impuesto y que sean propios del giro del negocio u (ii) obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad, y su calificación de cobertura se sujetará al cumplimiento de los siguientes requisitos: (i) sea celebrado entre partes independientes, (ii) el riesgo cubierto es claramente identificable y (iii) contar con documentación que permita acreditar el tipo de derivado, la partida y riesgo cubierto. En caso de no cumplir con tales requisitos, su calificación será la de un instrumento sin fines de cobertura.
- En ambos casos, la ganancia obtenida por un contrato de derivado con fines o sin fines de cobertura se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta. Sin embargo, sólo la pérdida obtenida de un contrato de derivados con fines de cobertura se considera deducible para fines de la determinación del Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio. La pérdida obtenida por un contrato de derivados sin fines de cobertura será deducible sólo respecto de las ganancias que se obtengan del mismo tipo de derivados, dicha pérdida podrá sujetarse a cualquiera de los métodos de arrastre de pérdidas tributarias.
- Como se advierte, la calificación de cobertura para fines tributarios es independiente de su calificación contable.

7.2 Derivados y derivados implícitos

Derivados

- Un derivado es un instrumento financiero u otro contrato dentro del alcance de las normas de instrumentos financieros, cuyo valor cambia en respuesta a variables subyacentes (como precio de algún bien, tipos de cambio, tasas de interés, entre otros), que tiene una inversión neta inicial poco significativa y que serán liquidados en una fecha futura.

Derivados implícitos

- Un derivado implícito es un componente de un contrato híbrido que afecta a los flujos de efectivo de dicho contrato de manera similar a un instrumento derivado independiente.
- Un instrumento híbrido también incluye un contrato anfitrión no derivado que puede ser un contrato financiero o no financiero.
- El instrumento híbrido debe ser evaluado para determinar si el derivado implícito requiere ser separado del contrato de anfitrión.
- Un derivado implícito no se contabiliza por separado del contrato anfitrión si está estrechamente relacionado con dicho contrato, midiéndose la totalidad a valor razonable con cambios en resultados. En los otros casos, un derivado implícito se contabiliza por separado como un derivado.

7.3 Patrimonio y pasivo financiero

- Un instrumento patrimonial es cualquier contrato que origine una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.
- Un pasivo es definido en el marco conceptual como una obligación presente derivada de un hecho pasado y que implicará para la entidad desprenderse de recursos económicos.

- Existen ciertas partidas que pese a ser denominadas desde el punto de vista legal como patrimonio poseen las características de pasivos. Entre estos casos tenemos acciones con pacto de recompra o acciones preferentes que paguen dividendos obligatorios sin la exigencia que se cuente con utilidades por distribuir.
- Para determinar si una partida constituye o no patrimonio, debe primar la realidad económica sobre la forma legal. Los efectos de la recompra y posterior venta de acciones de propia emisión se reconocerán en una cuenta patrimonial y no en resultados del ejercicio.

7.4 Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- Los activos y pasivos financieros, incluidos los derivados, se reconocen en el estado de situación financiera de la entidad cuando ésta forme parte de un acuerdo contractual. No obstante, es permitido que las compras convencionales de activos financieros sean reconocidas en la fecha de negociación o en la fecha de liquidación, según la política que establezca la entidad.
- En su reconocimiento inicial, los activos y pasivos financieros son medidos a su valor razonable, más o menos los costos de transacción directamente atribuibles (excepto en el caso de los instrumentos clasificados en la categoría de valor razonable con cambios en resultados, cuyos costos de transacción afectan la utilidad o pérdida del ejercicio).

7.5 Clasificación de activos y pasivos financieros

Clasificación

- Los activos financieros se clasifican en una de las siguientes cuatro categorías:
 - valor razonable con cambios en resultados;
 - préstamos y cuentas por cobrar (se miden a costo amortizado);
 - mantenidos hasta su vencimiento (se miden a costo amortizado); y

- disponibles para la venta (se miden a valor razonable con efecto en otros resultados integrales).
- Los cambios en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta se reconocen en otros resultados integrales, con excepción de las pérdidas por deterioro de valor, dividendos y los efectos de la fluctuación del tipo de cambio que se reconocen en resultados.
- Los pasivos financieros se clasifican a valor razonable con cambios en resultados o pasivos medidos a costo amortizado.
- La categorización de un instrumento financiero depende de sus características y de las intenciones que tenga la Gerencia respecto al instrumento.
- Los activos financieros y pasivos financieros clasificados a valor razonable con cambio en resultados son subcategorizados en su reconocimiento inicial como: mantenidos para negociación (incluye a los derivados) o designado a valor razonable con cambio en resultados.

Reclasificación de activos financieros

- Las reclasificaciones de activos financieros son permitidas o requeridas si se cumplen ciertas condiciones específicas señaladas en la NIC 39.
- Los activos financieros no pueden ser reclasificados en la categoría de valor razonable con cambios en resultados después del reconocimiento inicial, excepto situaciones sumamente excepcionales.
- Las reclasificaciones o ventas de los activos mantenidos hasta el vencimiento pueden requerir que los otros activos mantenidos hasta el vencimiento sean reclasificados como disponibles para la venta.

Reclasificaciones de pasivos financieros

- Las reclasificaciones de pasivos financieros dentro o fuera de la categoría de valor razonable con cambios en resultados no son permitidas.

Reconocimiento de intereses

- Los ingresos y gastos por intereses se calculan utilizando el método del interés efectivo. La tasa de interés efectiva se calcula en el reconocimiento inicial basado en los flujos de efectivo, considerando todas las condiciones contractuales del instrumento financiero pero excluyendo futuras pérdidas crediticias. Para los instrumentos de tasa

flotante, la tasa de interés efectiva es actualizada periódicamente para reflejar los movimientos en las tasas de interés del mercado.

7.6 Baja de Activos y Pasivos Financieros

Baja de activos financieros

- Un activo financiero es dado de baja sólo cuando sus derechos contractuales sobre los flujos de efectivo expiren o cuando el activo financiero se transfiere y la transferencia cumple ciertas condiciones específicas.
- Una entidad da de baja un activo financiero transferido si transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios de su propiedad. Una entidad no da de baja un activo financiero transferido si retiene sustancialmente todos los riesgos y beneficios.
- En la baja de cuentas, las ganancias o pérdidas acumuladas en otros resultados integrales se reclasifican a resultados del ejercicio.

Baja de pasivos financieros

- Un pasivo financiero es dado de baja cuando éste es extinguido al ser cancelado o caduque y en caso sus términos sean sustancialmente modificados.

7.7 Deterioro de activos financieros

- Una entidad debe evaluar periódicamente si existe evidencia objetiva de deterioro de sus activos financieros no medidos a valor razonable con cambios en resultados cuando hay evidencia objetiva de deterioro, cualquier pérdida por deterioro se reconoce en resultados.
- La evidencia objetiva de deterioro se deriva de eventos de pérdida que han ocurrido después del reconocimiento inicial del activo financiero que tienen un impacto en los flujos de efectivo futuros que se estima generará el instrumento.
- La evidencia objetiva de deterioro se evalúa individualmente para los activos individualmente significativos y colectivamente para otros activos.

Una evaluación colectiva también es realizada para activos para los que no se ha identificado evidencia objetiva de deterioro sobre una base individual.

7.8 Contabilidad de coberturas

Actualmente vigente: NIC 39, CINIIF 16

Próximamente: NIIF 9

Introducción

- La contabilidad de cobertura permite a una entidad medir sus activos, pasivos y compromisos en firme selectivamente sobre una base diferente a la estipulada de otra forma en las NIIF, o diferir el reconocimiento en resultados de las ganancias o pérdidas generadas por los instrumentos derivados.
- La contabilidad de cobertura es voluntaria. Sin embargo, es permitida sólo cuando son cubiertos requerimientos estrictos de documentación y efectividad.

Modelos de contabilidad de coberturas

- Existen tres modelos de contabilidad de coberturas:
 - cobertura de valor razonable o exposición de valor razonable;
 - cobertura de flujos de efectivo o exposición de flujos de efectivo; y
 - cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero.

Ítems de cobertura calificados

- Para propósitos de la contabilidad de coberturas, sólo podrán ser designados como partidas cubiertas:
 - los activos o pasivos;
 - compromisos en firme no reconocidos;
 - transacciones previstas altamente probables; e
 - inversiones netas de negocios en el extranjero.

Instrumentos de cobertura calificados:

- En general, sólo los instrumentos financieros derivados celebrados con una parte externa califican como instrumentos de cobertura.
- Sin embargo, para coberturas de riesgo de moneda extranjera, instrumentos financieros no derivados pueden calificar como instrumentos de cobertura.

Riesgo de cobertura

- El riesgo de cobertura debería ser uno de naturaleza financiera que pueda afectar resultados como variaciones del tipo de cambio, incremento en tasas de interés variable o las fluctuaciones en el precio de una materia prima cotizada.

Pruebas de efectividad

- Las pruebas de efectividad se llevan a cabo en forma prospectiva y retrospectiva. A fin de que la cobertura sea altamente efectiva, los cambios en el valor razonable o flujos de efectivo del elemento cubierto atribuible al riesgo cubierto debe ser compensado por cambios en el valor razonable o flujos de efectivo del instrumento de cobertura dentro de un rango de 80-125%.

Contabilidad de coberturas discontinuadas

- La contabilidad de cobertura se discontinua prospectivamente si:
 - la transacción cubierta ya no es altamente probable;
 - el instrumento de cobertura vence o se vende, se extingue o se ejerce;
 - la partida cubierta es vendida, liquidada o cedida de otro modo;
 - la partida ya no es muy eficaz; o
 - la entidad revoca la designación.

7.9 Presentación y revelaciones

Actualmente vigente: NIIF 7, NIIF 13, NIC 1, NIC 32

Próximamente: NIIF 9

Compensación

- Un activo financiero y un pasivo financiero sólo se compensan cuando la entidad:
 - tiene actualmente un derecho legalmente exigible de compensación; y
 - tiene la intención de liquidar por el neto o de liquidar ambas cantidades simultáneamente.
- Las normas sobre instrumentos financieros, especialmente la NIIF 7, contienen una serie de requisitos de revelación que deben ser cumplidos por las entidades. A continuación se presenta un resumen de las principales revelaciones a ser tenidas en cuenta.

Objetivos de la revelación

- Se requiere que una entidad divulgue información que permita a los usuarios evaluar:
 - la importancia de los instrumentos financieros para la situación financiera de la entidad; y
 - la naturaleza y el alcance de los riesgos derivados de dichos instrumentos y la gestión de riesgos.

Importancia de los instrumentos financieros para la posición financiera y el desempeño

- Los requisitos específicos de divulgación incluyen información sobre:
 - importes en libros;
 - valores razonables;
 - instrumentos designados al valor razonable con cambios en resultados;
 - reclasificación de activos financieros entre categorías;
 - compensación de activos y pasivos financieros y el efecto de

potenciales acuerdos de compensación;

- colaterales; y
- contabilidad de cobertura.

Naturaleza y alcance de los riesgos derivados de instrumentos financieros

- Se requiere la divulgación de información tanto cualitativa como cuantitativa referida a riesgos financieros.
- Las divulgaciones cualitativas describen los objetivos, las políticas y la gestión de riesgos derivados de instrumentos financieros efectuada por la gerencia.
- Datos cuantitativos sobre la exposición al riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado relacionados con los instrumentos financieros.



► **Mural de la Huaca de la Luna**
Trujillo

7A. Instrumentos Financieros: NIIF9

7A. Instrumentos Financieros

Próximamente: NIIF 9

La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* es aplicable para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2018. Se permite su adopción anticipada.

La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* fue oficializada en su versión final por el IASB (ente emisor de las NIIF) en julio de 2014, concluyendo así un proyecto iniciado años atrás para reemplazar a la NIC 39 debido a su excesiva complejidad. En líneas generales la NIIF 9 regula los mismos temas que la NIC 39, pero introduce una serie de cambios importantes que pasamos a describir de forma resumida a continuación.

7A.1 Derivados implícitos

Alcance

- Un derivado implícito con un contrato anfitrión que es un activo financiero dentro del alcance de la NIIF 9 no se separa; en su lugar, el instrumento financiero híbrido se evalúa en su conjunto para su clasificación de acuerdo con la NIIF 9. La NIC 39 en cambio, establece que el instrumento híbrido debe ser evaluado para determinar si el derivado implícito requiere ser separado del contrato de anfitrión. Según la NIC 39 un derivado implícito no se contabiliza por separado del contrato anfitrión si está estrechamente relacionado con dicho contrato.
- Respecto a los pasivos financieros se mantienen los mismos criterios de la NIC 39 para la separación de derivados implícitos.

7A.2 Clasificación de activos financieros

Clasificación

- Las cuatro categorías de activos financieros establecidas por la NIC 39. Ver sección 7.5, son reemplazadas por las siguientes tres categorías de medición:
 - costo amortizado (aplicable para los casos de activos financieros que se mantienen bajo un modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos para percibir los flujos de efectivo contractualmente pactados y estos flujos de efectivo únicamente corresponden a pagos de principal e intereses);
 - valor razonable con cambios en otro resultado integral (corresponde a instrumentos que se mantienen bajo un modelo de negocios cuyo objetivo es cobrar los flujos contractuales pactados y los resultantes de la venta de los instrumentos); o
 - valor razonable con cambios en resultados (aplicable a los activos financieros administrados bajo modelos de negocios distintos a los dos anteriormente mencionados).
- Los activos financieros clasificados a valor razonable con cambios en resultados se subcategorizan obligatoriamente a valor razonable con cambios en resultados (incluyendo derivados) o designados a valor razonable con cambios en resultados en su reconocimiento inicial.

Reclasificación de activos financieros

- Las reclasificaciones de activos financieros se realizan solamente ante un cambio en el modelo de negocio de la entidad que sea significativo a sus operaciones. Se espera que sean poco frecuentes.

7A.3 Ajustes por medición de pasivos financieros a valor razonable

En el caso de pasivos financieros que sean medidos a valor razonable, los cambios en este valor originados por modificaciones en el riesgo crediticio de la propia entidad se reconocen con efecto en otros resultados integrales, sólo se permiten excepciones en este punto ante situaciones materiales en las cuales se generen asimetrías. Los cambios en el valor razonable debido a otro tipo de factores, distintos al riesgo crediticio de la propia entidad, se reconocerán en resultados del ejercicio.

A diferencia del resto de modificaciones propuestos por la NIIF 9 que rigen desde 2018, este punto ya se encuentra vigente a la fecha.

7A.4 Medición de activos y pasivos financieros

Medición en el reconocimiento inicial

- En su reconocimiento inicial, los activos y pasivos financieros se miden generalmente a su valor razonable más o menos los costos de transacción directamente atribuibles, si los instrumentos no son clasificados a valor razonable con cambios en resultados.

Medición posterior

- Los activos financieros son medidos posteriormente a valor razonable o al costo amortizado. Los cambios en el valor razonable de los activos financieros se reconocen como se explica a continuación:
 - Activos financieros consistentes en instrumentos de deuda medidos a valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral: los cambios en el valor razonable se reconocen en Otro Resultado Integral (ORI), excepto por las ganancias y pérdidas obtenidas por la diferencia en cambio y las pérdidas crediticias esperadas, que se reconocen en ganancias o pérdidas. Para su baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida acumulada en ORI se reclasifica a resultados del ejercicio.
 - Activos financieros consistentes en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral: todos los cambios en el valor razonable de estos activos se reconocen en ORI. Los montos en ORI no se reclasifican a resultados del ejercicio.

- Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados: todos los cambios en el valor razonable de estos activos se reconocen en resultados del ejercicio.
- Todos los derivados (incluyendo los derivados implícitos separados), se miden al valor razonable con cambios en resultados.

Reconocimiento de ingresos por intereses y dividendos

- Los ingresos por intereses y gastos por intereses son calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es calculada en el reconocimiento inicial basada en los flujos de efectivo estimados, considerando todas las condiciones contractuales del instrumento financiero pero excluyendo las pérdidas crediticias esperadas. Para instrumentos a tasa flotante, la tasa de interés efectiva se actualiza periódicamente para reflejar los movimientos en las tasas de interés de mercado.
- Los ingresos por dividendos en inversiones en patrimonio medidas al valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral se reconocen en resultados, a menos que claramente represente un reembolso de parte del costo de la inversión.

7A.5 Deterioro de activos financieros

Alcance

- El modelo de deterioro comprende instrumentos de deuda medidos al costo amortizado y valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral, algunos compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera, cuentas por cobrar de arrendamientos y activos contractuales.
- Las inversiones en instrumentos de patrimonio se encuentran fuera del alcance de los requerimientos de deterioro de la NIIF 9, pues en la medida que sean medidos a valor razonable, este concepto incluirá cualquier impacto por deterioro.

Modelo de pérdida crediticia esperada

- El deterioro se reconoce utilizando un modelo de pérdida esperada, que significa que ya no es necesario que ocurra un evento de pérdida antes de reconocer una estimación por deterioro.
- El enfoque general utiliza dos bases de medición: pérdida crediticia esperada a 12 meses y pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida, dependiendo de si el riesgo crediticio de un activo financiero se ha incrementado significativamente desde su reconocimiento inicial.
- El modelo incluye requerimientos específicos para ciertos tipos de activos financieros y también algunos expedientes prácticos.

Medición

- Las pérdidas crediticias esperadas de un instrumento financiero son medidas de una forma que refleje:
 - un monto probable ponderado determinado por la evaluación de un rango de posibles resultados;
 - el valor del dinero en el tiempo; e
 - información razonable y soportable sobre eventos pasados, condiciones actuales y proyecciones de condiciones económicas futuras.

7A.6 Contabilidad de coberturas

La NIIF 9 trae respecto a la NIC 39 los siguientes cambios importantes en relación con la contabilidad de coberturas:

- Pueden designarse como componentes de riesgo todas las transacciones que realice el negocio, siempre y cuando el componente de riesgo se pueda identificar por separado y pueda ser medido confiablemente.
- Queda suprimido el ratio de eficacia. El riesgo de crédito no se puede considerar como una partida cubierta. Pueden considerarse como partidas cubiertas importes netos y exposiciones agregadas.

- Ya no se exigen mediciones retrospectivas de la eficacia de los derivados, únicamente se efectuarán mediciones prospectivas. Los métodos para realizar dichas mediciones deben basarse en los estándares establecidos por los responsables de la administración de riesgos.
- Se prohíbe la descontinuación voluntaria de la cobertura.

7A.7 Presentación y revelación

Se exigen un conjunto de revelaciones adicionales a las vigentes bajo la NIC 39, las cuales han sido agregadas a la NIIF 7, detallándose a continuación los temas más importantes:

- Efectos de la aplicación inicial de la NIIF 9.
- Criterios seguidos por la entidad para el reconocimiento de pérdidas crediticias esperadas.
- Información cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los importes reconocidos por concepto de pérdidas crediticias esperadas, incluyendo los cambios en los importes determinados en períodos anteriores junto con las razones que sustentan dichos cambios.
- Descripción de la metodología utilizada para determinar si presentar los efectos de cambios en el riesgo crediticio de un pasivo en otros resultados integrales crearía o aumentaría una asimetría contable.
- Información sobre la estrategia de administración de riesgos y cómo aplica la entidad esta estrategia para gestionarlo.
- Información referente a las actividades de cobertura de la entidad y cómo éstas pueden afectar el monto, plazo e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- Información referente a las actividades de cobertura de la entidad y cómo éstas pueden afectar el monto, plazo e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- Información del efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido en la situación financiera y resultados de la entidad.

7A.8 Transición a la NIIF 9

Introducción

- La aplicación de la NIIF 9 es efectiva para períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018, permitiéndose la adopción anticipada.
- La transición es la siguiente:
 - para la clasificación y medición, incluyendo deterioro: generalmente retrospectivo, pero con exenciones significativas; y
 - para la contabilidad de cobertura: generalmente prospectivo, pero con excepciones limitadas.
- No se requiere volver a reexpresar la información financiera de forma comparativa, excepto en circunstancias limitadas relacionadas con la contabilidad de cobertura.

Fecha de aplicación inicial

- La fecha de aplicación inicial es la fecha en la que una entidad aplica por primera vez la NIIF 9. Es el inicio del período en el que una entidad adopta la NIIF 9 y no el comienzo del período comparativo.
- Esta fecha es relevante para varias evaluaciones necesarias para aplicar la NIIF 9, incluyendo:
 - la evaluación del modelo de negocio;
 - una elección para presentar cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio en otro resultado integral (ORI);
 - designaciones o revocaciones de las designaciones de instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados ; y
 - la evaluación del cumplimiento de criterios contables de cobertura.
- La NIIF 9 no se aplica a instrumentos financieros que ya han sido dados de baja antes de la fecha de la aplicación inicial.

8. Contratos de Seguros



Candelabro de Paracas ◀
Pisco

8. Contratos de Seguros

8.1 Contratos de seguros

Actualmente vigente: NIIF 4

Próximamente: NIIF 9

Alcance

- Un contrato de reaseguro es un contrato que transfiere los riesgos significativos de seguros. El riesgo de seguro es “significativo” si un evento asegurado puede causar que un asegurador pague beneficios adicionales significativos en cualquier escenario, excluyendo aquellos que carecen de sustancia comercial.
- Un instrumento financiero que no cumple con la definición de un contrato de seguro (incluidas las inversiones mantenidas para respaldar los pasivos de seguros) se contabiliza bajo los requisitos generales de reconocimiento y medición de instrumentos financieros.
- Los instrumentos financieros que incluyen características de participación discrecional están dentro del alcance de la norma, es decir, pueden aplicarse las políticas contables existentes, aunque éstas están sujetas a la divulgación general de los instrumentos financieros.

Reconocimiento y medición

- En general, las entidades que emiten contratos de seguros están obligadas a continuar con sus políticas contables existentes con respecto a los contratos de seguros, excepto cuando la norma exige o permite cambios en las políticas contables.
- Cambios en políticas contables para contratos de seguros son permitidos solo si la nueva política, o combinación de nuevas políticas, resultan en información que es más relevante, o sin reducir relevancia.
- No se reconocerá como un pasivo las provisiones por reclamaciones futuras cuando éstas se originen en contratos de seguro inexistentes al final del periodo sobre el que se informa (tales como las provisiones por catástrofes o de estabilización).

- Se requiere una prueba de adecuación del pasivo para asegurar que la medición de los pasivos de seguros de una entidad considera todos los flujos de efectivo contractuales, usando las estimaciones actuales.
- La aplicación de la “contabilidad sombra” para los pasivos de seguros se permite para la coherencia con el tratamiento de las ganancias o pérdidas no realizadas sobre los activos.

Contratos de seguro adquiridos en una combinación de negocios

- Se permite una presentación desagregada del valor razonable de los contratos de seguro adquiridos en una combinación de negocios.

Información a revelar

- Se requieren revelaciones significativas de los términos, condiciones y riesgos relacionados con los contratos de seguro, consistentes en principio con los requeridos para los activos financieros y los pasivos financieros.

Implicancias tributarias

- Fiscalmente, las indemnizaciones recibidas que tengan por finalidad reparar un daño emergente, no se encontrarán gravadas con el Impuesto a la Renta. Sin embargo, las indemnizaciones que tengan por finalidad reparar un lucro cesante, se encontrarán gravadas con el impuesto.
- Las indemnizaciones destinadas a reponer total o parcialmente un bien del activo de las empresas (en la parte que exceda el costo computable del bien siniestrado), no se considerará como ganancia gravada, en tanto se cumpla con contratar la adquisición dentro de los seis (6) meses siguientes de recibido el importe indemnizatorio y el bien se reponga dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la percepción de la indemnización.
- No serán deducibles para la determinación de la renta neta, las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada (i.e. existencias o bienes del activo fijo) o por delitos cometidos por terceros en perjuicio de una entidad, en tanto éstas resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros.



► **Toritos de Pucará**
Puno

9. Anexo

9. Anexo

9.1 Nuevas normas o adendas para el 2016 y próximos cambios requeridos

El presente anexo detalla los nuevos pronunciamientos emitidos hasta el 1 de Agosto de 2016, los cuales deberán ser considerados en la preparación de los estados financieros bajo NIIF para periodos anuales que inician el 1 de enero de 2016.

Nuevos requerimientos actuales efectivos desde el 1 de enero de 2016

Efectivo desde:	Nuevos requerimientos o modificaciones
1 de enero de 2016	<ul style="list-style-type: none">- NIIF 14 Cuentas diferidas reguladas- Contabilización de adquisiciones de intereses en operaciones conjuntas – Adendas a la NIIF 11- Clarificación de los métodos aceptados de depreciación y amortización – Adendas a la NIC 16 y NIC 38- Agricultura: Plantas productoras – Adendas a la NIC 16 y NIC 41- Método de participación patrimonial en estados financieros separados – Adenda a NIC 27- Ciclo de mejoras de NIIF de 2012 a 2014- Entidades de inversión – Aplicación de la excepción de consolidación – Adendas a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28- Iniciativa de revelaciones – Adendas a la NIC 1

Próximos requerimientos

Efectivo desde:	Nuevos requerimientos o modificaciones
1 de enero de 2017	<ul style="list-style-type: none"> - Iniciativa de revelaciones – Adendas a la NIC 7 - Reconocimiento de Impuesto a la Renta Diferido Activo por Pérdidas no realizadas – Adenda a la NIC 12
1 de enero de 2018	<ul style="list-style-type: none"> - NIIF15 <i>Ingresos de Contratos con Clientes</i> - NIIF 9 <i>Instrumentos Financieros</i> - Clasificación y medición de transacciones de pago basado en acciones – Adendas a la NIIF 2
1 de enero de 2019	<ul style="list-style-type: none"> - NIIF 16 <i>Arrendamientos</i>
No determinada	<ul style="list-style-type: none"> - Venta o contribución de activos entre un inversionista y sus asociadas o acuerdos conjuntos – Adendas a la NIIF 10 y NIC 28

**Oscar Caipo**

Socio Principal

oscarcaipo@kpmg.com

Juan José Córdova

Socio Líder de Auditoría

jcordova@kpmg.com

Henry Córdova

Socio Líder de Mercados

hjcordova@kpmg.com

Eduardo Alejos

Socio Líder de Servicios Financieros

eaalejos@kpmg.com

Gloria Gennell

Socia de Auditoría

gmgennell@kpmg.com

Sussy Sánchez

Socia de Auditoría

sasanchez@kpmg.com

Juan Carlos Mejía

Socio de Auditoría y Asuntos NIIF

jcmejia@kpmg.com

Ronald Villalobos

Socio de Auditoría

rjvillaloboss@kpmg.com

Rosario Calderón

Socia de Consultoría

rccalderon@kpmg.com

Ahmed Vega

Socio de Impuestos

ahmedvega@kpmg.com

Juan Carlos Vidal

Socio de Precios de Transferencia

jcvidal@kpmg.com

**Christian Privat**

Director de Auditoría
cprivat@kpmg.com

Jessica Vilchez

Directora de Auditoría
jvilchez@kpmg.com

José Luis Najarro

Director de Consultoría
jnajarro@kpmg.com

Thomas Davis

Director de Consultoría
tdavisz@kpmg.com

Magdalena Bunikowska

Directora de Consultoría
mbunikowska@kpmg.com

Khaled Luyo

Director de Impuestos
kluyo@kpmg.com

Roberto Casanova-Regis

Director de Impuestos
rcasanovaregis@kpmg.com

Carlos Valle

Director Consultoría Contable
cvalle@kpmg.com

Lo mantenemos informado



Visita kpmg.com/ifrs para obtener la información más reciente sobre las NIIF

Si eres nuevo en NIIF o un usuario frecuente, puedes encontrar resúmenes amigables de desarrollo, orientación detallada sobre los requisitos y herramientas prácticas tales como revelaciones ilustrativas y listas de verificación.

Queremos ayudarle a lidiar con las NIIF hoy ...



Perspectiva de las NIIF

Conoce como aplicar las NIIF a la realidad de las Transacciones y Acuerdos.

KPMG IFRS



Guías de finanzas Declaraciones

IFRS ilustrativo de los requisitos de las Divulgaciones y Listas de verificación.

KPMG IFRS

... y prepararlo para las NIIF de mañana



IFRS news



IFRS newsletters

Agradecimientos:

Henry Córdova, Juan José Córdova, Juan Carlos Mejía, Ronald Villalobos, Roberto Casanova-Regis, Khaled Luyo, Carlos Valle, Christian Privat, Giovanna Caipo, Marilynn Montero, Paúl Moreno, Francisco Pérez, Lourdes Segovia, Elizabeth Melgar, Renato Cardoso, Jorge Guerrero, Eduardo Lay, Diana Reyes, Juan Rojas, Giuliana Sánchez, Carmen Velásquez, Magaly Vergaray, Ranjky Cónedor, Rocío Cuba, Hans Osorio, Denisse Ordoñez, Carola Landa (revisión y corrección de textos y estilo) y Silvia Núñez (diseño y diagramación).



Contacto:

Para mayor información, por favor contáctese
al correo: kpmgenperu@kpmg.com

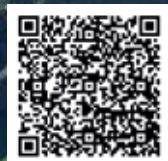
Torre KPMG

Av. Javier Prado Oeste 203, Lima 27, Perú
Telf. 51(1) 611 3000 / Fax 51 (1) 421 6943

Visítenos en nuestras redes
sociales, **KPMG en Perú**:



KPMG tiene un compromiso
de responsabilidad ambiental.



kpmg.com/pe

