



Guía NIIF

Consideraciones contables y financieras
2023-2024



EY

Building a better
working world

La presente obra es de distribución gratuita en las diversas modalidades y formatos existentes en medios físicos y/o virtuales. Se prohíbe su venta, distribución, difusión y reproducción total o parcialmente, alterando o suprimiendo el contenido de la obra, sin el permiso expreso de EY.

© Todos los derechos reservados

© IFRS Foundation

© EY

© Ernst & Young

Autor (es): Esta es una obra colectiva

Editado por:

Ernst & Young Consultores S. Civil de R. L.

Av. Víctor Andrés Belaunde 171, Urb. El Rosario - San Isidro, Lima - Perú

Fotografías: Shutterstock, GettyImages, AdobeStock

Diseño y diagramación: Carlos Aspiros

Primera edición digital - setiembre 2023

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2023-07346

ISBN: 978-612-5043-43-6

Publicación digital: <https://www.ey.com/pe/guia-niif>



Guía NIIF

Consideraciones contables y financieras

2023-2024





Introducción

Guía NIIF

Consideraciones contables y financieras

2023-2024



Paulo Pantigoso

Country Managing Partner
EY Perú
paulo.pantigoso@pe.ey.com

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés) juegan un rol muy importante en la actualidad y son consideradas como un lenguaje contable universal debido a su adopción y aplicación en numerosos países y jurisdicciones en todo el mundo.

Elaborar información financiera en entornos de alta volatilidad, demanda de una serie de juicios complejos. Es por ello que es clave evaluar de manera anticipada los riesgos e impactos por las áreas involucradas.

Por otro lado, actualmente se encuentra como tendencia de mercado asuntos relacionados con la tecnología y productos digitales (por ejemplo, el sector FinTech) y el de las divulgaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad, publicadas oficialmente por el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB, por sus siglas en inglés), como son la NIIF S1 “Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera” y NIIF S2 “Información a Revelar relacionada con el Clima”.

Sobre ello, en esta nueva edición, la “Guía NIIF: Consideraciones contables y financieras 2023-2024” incluye dos nuevos capítulos como son: a) la publicación oficial de los primeros estándares de Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad (NIIF S1 y NIIF S2), marcando el comienzo de una nueva era en la presentación de informes corporativos que ayudarán a reforzar la confianza de los inversionistas y, b) como consecuencia de las transacciones particulares que se originan en el sector FinTech, se presentan algunas de las consideraciones contables más relevantes a las que se enfrentan estas entidades para poder cumplir con los estándares normativos.

Desde EY, buscamos contribuir con el conocimiento necesario para los preparadores de estados financieros, para aquellos otros que requieran conocer sobre estos temas y para tomar decisiones basadas en información precisa y actualizada.

Agradecemos al IFRS Foundation, autor y dueño de los derechos de este contenido, por permitirnos hacer llegar, gratuitamente y traducido al español, este volumen a la comunidad contable, de negocios, a la academia y al público en general.

Equipo

a su servicio en
el Perú

“

A medida que comprendemos, con mayor énfasis, la necesidad urgente de prácticas sostenibles para nuestra sociedad, es esencial destacar el lanzamiento de las Normas NIIF S1 y NIIF S2 (Normas Internacionales de Sostenibilidad y Clima), que representan un paso significativo hacia la mejora de las divulgaciones relacionadas con la sostenibilidad en los mercados de capitales y el fomento de la confianza en los informes financieros y no financieros de las empresas; apoyando en última instancia las decisiones de inversión sostenible, económicas y promoviendo los esfuerzos globales de sostenibilidad.



Antonio Benites

Socio Líder de Consultoría
Financiera y Contabilidad, y
Cambio Climático y Sostenibilidad
antonio.benites@pe.ey.com

“

La adecuada aplicación de las NIIF generan un impacto significativo en el ambiente de negocios en varios aspectos, por ejemplo, en la transparencia y confianza de la información financiera, la comparabilidad y coherencia en la presentación de información financiera a nivel global, acceso a los mercados de capitales internacionales con información requerida por inversionistas y a la estabilidad y eficiencia de los diferentes sectores económicos al proporcionar un conjunto común de principios contables.



Víctor Tanaka

Socio Líder de Auditoría
victor.tanaka@pe.ey.com

Por lo anterior, esta Guía NIIF 2023-2024 es una herramienta útil y práctica para directores y gerencias de las entidades, dado que proporciona de manera práctica y resumida los principales aspectos de las diferentes NIIF; contribuyendo con esto al mayor conocimiento de las mismas para una mejor toma de decisiones.

Equipo *a su servicio en el Perú*

“

El entorno de negocios actual, más integrado globalmente, está cambiando la forma en que las entidades operan y se relacionan entre sí. Esto implica transformar nuestra organización lo más pronto posible, considerando que cada acción que se tome tiene un impacto en nuestro entorno.

Las NIIF no están exentas de este proceso de cambio constante y por ello se encuentran en actualizaciones periódicos para adaptarse a las nuevas necesidades del mercado.



Fernando Núñez

Business Developer
fernando.nunez@pe.ey.com

“

El Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad emitió sus dos primeras normas (NIIF S1 y la NIIF S2) el pasado junio, estableciendo un hito en relación con la información a revelar sobre sostenibilidad.

Sobre ello, existen elementos para facilitar su adopción, como son la gran variedad de guías de aplicación, las terminologías ya conocidas y convergentes con las NIIF y las exenciones en relación con la presentación de información del primer año, como por ejemplo: no brindar información comparativa y no tener que divulgar emisiones del Alcance 3, entre otras.



Lucas García

Socio de Consultoría Financiera y Contabilidad
lucas.garcia-hahn@pe.ey.com

Equipo

Regional (Latam)

“

EY Latam, ahora como una sola región totalmente integrada, operando de manera conjunta en los países de Latinoamérica desde el pasado 1 de julio de 2023, detonará un potencial sin precedentes; logrando las competencias necesarias para brindar mejores servicios a nuestros clientes con el objetivo de ayudarles a crear valor en el largo plazo, además de aprovechar las distintas sinergias existentes entre los países miembros para obtener el desempeño excelente de las personas y, por lo tanto, de la organización.



Charles Bunce

Regional Assurance
Managing Partner
charles.bunce@cl.ey.com

“

Los lineamientos para la preparación y presentación de los estados financieros necesitan de un lenguaje común a nivel global, las NIIF tienen este objetivo y son la herramienta para mejorar la transparencia de la información y comparabilidad.

Por otro lado, los servicios financieros deben aprovechar las soluciones innovadoras de la tecnología para impulsar su crecimiento económico y adaptarse a la nueva realidad. Para ello, es imprescindible encontrarse preparado en todos los ámbitos de la organización para la consecución de un resultado exitoso.



Ana Cortez

Socia Líder Regional de Assurance
para el Sector Financiero
ana.cortez@mx.ey.com

Equipo

Regional (Latam)

“

El objetivo de esta publicación es contribuir al conocimiento de los aspectos más relevantes y sensibles para las entidades respecto con los requerimientos de las NIIF para con ello, ayudar a presentar información confiable, mejorar la transparencia y crear valor.



Chris Heidrich

Socio Líder Regional de Consultoría
Financiera y Contabilidad
chris.heidrich@cl.ey.com

En EY LATAM, ahora como una sola región, tenemos el compromiso de brindar a nuestros clientes soluciones más innovadoras que inspiren confianza y a la vez aborde los retos de presentación de informes que se derivan del cambiante entorno económico y normativo.

“

Una alternativa de las empresas, en especial en el sector de las FinTech, para sostener su crecimiento y obtener la liquidez necesaria, es comenzar con un proceso de IPO (oferta pública inicial), proceso por el cual una entidad vende sus acciones al público en general.



Marshall Díaz

Socio Líder Deputy Regional de
Consultoría Financiera y Contabilidad
marshall.diaz@mx.ey.com

Es por ello por lo que las NIIF son de suma importancia en este proceso porque proporcionan un marco de referencia reconocido a nivel internacional que ayuda a establecer una base sólida para la presentación de los estados financieros.

Equipo

Regional (Latam)

“

La adopción de NIIF como base de reporte financiero por la mayoría de los países ha facilitado el entendimiento y comparabilidad por parte de inversores y otros interesados clave.



Fernando Marticorena

Socio Líder Regional de NIIF
fernando.marticorena@ar.ey.com

“

Las NIIF S1 y NIIF S2 enfatizan la necesidad de conexión entre los estados financieros y las divulgaciones de sostenibilidad e impactos climáticos para que los inversionistas tengan a su disposición toda la información necesaria para evaluar a las empresas. En ese sentido, los profesionales de finanzas en conjunto con los profesionales de sostenibilidad, son fundamentales para el proceso de presentación de informes integrados. A medida que los informes de sostenibilidad tengan el mismo rigor utilizado en los informes financieros, mejorarán la gobernanza y los controles sobre los datos, los cálculos y la credibilidad de los indicadores. Esto facilitará que los ejecutivos tengan el mismo nivel de confianza al revisar información relacionada con divulgaciones de sostenibilidad y con divulgaciones financieras de las organizaciones.



Ruth Guevara

Socia Líder Regional de Cambio Climático y Sostenibilidad
ruth.guevara@mx.ey.com

Contenido



Haz clic en el título para ir al capítulo

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

NIIF 1	Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	13
NIIF 3	Combinaciones de Negocios	20
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas	28
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	33
NIIF 8	Segmentos de Operación	38
NIIF 9	Instrumentos Financieros	43
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados	53
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos	59
NIIF 13	Medición del Valor Razonable	65
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes	72
NIIF 16	Arrendamientos	80
NIIF 17	Contratos de Seguro	87

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

NIC 2	Inventarios	102
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	108
NIC 10	Hechos Ocurredos después del Período sobre el que se Informa	114
NIC 12	Impuesto a las Ganancias	116
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo	124
NIC 20	Subvenciones del Gobierno	132
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	137
NIC 27	Estados Financieros Separados	143
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos	147
NIC 37	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	154
NIC 38	Activos Intangibles	160
NIC 40	Propiedades de Inversión	167
NIC 41	Agricultura	173

Contenido



Haz clic en el título para ir al capítulo

INTERPRETACIONES

CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios 178

CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias 181

**FINTECH:
RETOS CONTABLES** 185

CRIPTOACTIVOS 192

ENTIDADES DE PROPÓSITO ESPECIAL DE ADQUISICIÓN (SPAC) 197

**REPORTES
NO FINANCIEROS** 203

NORMAS INTERNACIONALES DE SOSTENIBILIDAD: NIIF S1 Y NIIF S2 218

ENMIENDAS 237

CONTACTOS EY PERÚ 250

PUBLICACIONES ESPECIALIZADAS EN NIIF 253

NIIF

1

*Adopción por
Primera Vez
de las Normas
Internacionales
de Información
Financiera*

Esta norma se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros anuales.

También se aplica a los informes financieros interinos del período cubierto por los primeros estados financieros emitidos bajo NIIF de la entidad.



Los estados financieros incluyen información comparativa para uno o más períodos anteriores. Para mejorar la utilidad de la información financiera, cuando una entidad cambia una o más de sus políticas contables estos comparativos son generalmente modificados y presentados como si se hubiera aplicado siempre la nueva política contable.

La adopción de las NIIF por primera vez; por ejemplo, en los estados financieros para el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2023, se requiere que los comparativos presentados del 2022, o del 2022 y 2021, no se dejen con las cifras informadas según los criterios contables anteriores; si no que, en general, se presenten como si las NIIF siempre hubieran sido aplicadas. Por ejemplo, si las opciones sobre acciones de los empleados no se reconocen como un gasto de acuerdo con los criterios contables anteriores, pero se reconocen como un gasto de acuerdo con las NIIF, podría parecer que el año 2023 fue menos rentable que el año 2022 si los comparativos no se modificasen, cuando en realidad podría haber sido más rentable.

Por razones prácticas, las nuevas NIIF a veces incluyen disposiciones de transición que permiten que se aplique la nueva

Norma, o partes específicas de la misma, de forma prospectiva (en lugar de hacerlo como si se hubiera aplicado siempre la política contable - ver la NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores). Dichas disposiciones no se aplican a las entidades que adoptan las NIIF por primera vez. Sin embargo, la adopción de las NIIF por primera vez da origen a muchos problemas prácticos, incluyendo:

- ▶ ¿Cuántos años atrás se debe remontar una entidad para modificar sus comparativos?; por ejemplo, si ha realizado adquisiciones de negocios en la mayoría de los años durante los últimos 20 años, ¿tiene que revisar la contabilidad de cada una de esas combinaciones de negocios para ver si las cifras serían diferentes según las NIIF?
- ▶ Cuando las normas permiten a las entidades una elección de tratamiento contable, pero solo si se cumplen determinados criterios, ¿la entidad tiene que determinar si se habrían cumplido los criterios en la fecha relevante en el pasado?, lo que podría ser varios años antes, o ¿podría hacer la determinación en una fecha posterior tal, como por ejemplo, al adoptar las NIIF por primera vez?



Los primeros estados financieros, de acuerdo a NIIF de una entidad, son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas en dichos estados financieros, en cumplimiento con las NIIF.

En consecuencia, con el fin de proporcionar un punto de partida adecuado para la contabilidad de acuerdo a NIIF a un costo que no exceda sus beneficios, la NIIF 1 especifica algunas excepciones obligatorias y algunas exenciones opcionales a su principio general de que el que adopte por primera vez reconozca y mida todos los activos y pasivos en sus primeros estados financieros NIIF, como si siempre hubiera aplicado las NIIF. Por ejemplo, una entidad puede optar por no revisar la contabilidad de ninguna de las combinaciones de negocios que ocurrieron antes del inicio del período comparativo más antiguo que se presente. Alternativamente, puede elegir una fecha, antes del inicio del período comparativo más antiguo que se presente, y modificar todas las combinaciones de negocios que ocurran después de esa fecha. Otro ejemplo es que una entidad puede elegir medir un elemento de propiedad, planta o equipo con una revaluación anterior (si cumple con los criterios establecidos para hacerlo) o a su valor razonable, y utilizar esto como costo atribuido.



Además, la NIIF 1:

- ▶ Aclara que una entidad aplica las normas que están vigentes al término de su primer período de adopción de las NIIF al elaborar sus primeros estados financieros NIIF, incluyendo los comparativos presentados en dichos estados financieros y también que una entidad puede aplicar anticipadamente una nueva norma que no esté vigente en esa fecha;
- ▶ Aclara que cuando se adopta por primera vez las NIIF y se presentan comparativos en sus primeros estados financieros NIIF, no se deben actualizar estimaciones, como las estimaciones de deudas incobrables, con información que se obtuvo después de la autorización de la emisión de estados financieros elaborados con los criterios contables anteriores; y
- ▶ Requiere divulgaciones acerca de la transición a las NIIF.



La NIIF 1 especifica algunas excepciones obligatorias y algunas exenciones opcionales desde su principio general de la aplicación retrospectiva.



Supongamos que una entidad presenta sus primeros estados financieros NIIF para el año que termina el 31 de diciembre de 2023 e incluye información comparativa de un año. Su fecha de transición a las NIIF, el inicio del período más antiguo para el que se presenta información comparativa completa con arreglo a las NIIF, es en este caso el 1 de enero de 2022. En consecuencia, en sus estados financieros de 2023, la entidad aplicará las normas efectivas para los períodos que terminan el 31 de diciembre 2023 (a excepción de los efectos de todas las excepciones obligatorias, las exenciones opcionales que la gerencia elige seguir y cualquier nueva norma que la administración elige aplicar anticipadamente) al presentar el:

- ▶ Estado de situación financiera de apertura de las NIIF al 1 de enero de 2022;
- ▶ Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2023 (incluyendo las cifras comparativas al 31 de diciembre de 2022);

- ▶ Estado de ganancias y pérdidas y otros resultados integrales, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo para el año terminado al 31 de diciembre de 2023 (incluyendo los importes comparativos para 2022); y
- ▶ Divulgaciones (incluyendo información comparativa para 2022).

Cuando las políticas contables, según las NIIF, difieren de las que se aplicaron antes de la adopción de las NIIF, los ajustes resultantes se reconocen directamente en los resultados acumulados en la fecha de transición a las NIIF.

Los estados financieros deben explicar cómo la transición de la contabilidad anterior a las NIIF afecta su situación financiera, su desempeño financiero y los flujos de efectivo de la empresa.



Los siguientes aspectos prácticos deben considerarse al adoptar las NIIF por primera vez:



PLANIFICAR

la transición, incluyendo la revisión de todas las políticas contables y las prácticas de divulgación de la entidad para identificar dónde se necesitan cambios para cumplir con las NIIF.



RECOPILAR

la información necesaria para la preparación de los primeros estados financieros de acuerdo a NIIF de una entidad; esto puede requerir un esfuerzo considerable, incluyendo cambios en los sistemas de información y capacitación.



CONSIDERAR

qué efectos podría tener la adopción de las NIIF sobre contratos y acuerdos, por ejemplo, *covenants* de préstamos y acuerdos de remuneración, e iniciar las discusiones relevantes.



COMUNICAR

al mercado, por ejemplo, a los analistas, los efectos financieros de la adopción de las NIIF, incluyendo juicios y estimaciones significativas.



Juicios y estimados

Quien adopte por primera vez las NIIF debe desarrollar sus políticas contables para proporcionar información financiera relevante a los usuarios principales (inversionistas existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores) para utilizarla en la toma de decisiones acerca de la provisión de recursos a la entidad. Esa información debe representar fielmente, al término de su primer período de información según las NIIF, las transacciones que la entidad ha realizado (y otros eventos y condiciones a las que la entidad está sujeta), de conformidad con las NIIF. El desarrollo y la aplicación de esas políticas contables a menudo involucran el uso de juicio y la realización de estimados, los cuales se describen en la sección “juicios y estimaciones” en el desarrollo de cada norma en esta Guía NIIF.

Algunos juicios y estimados son exclusivos de la NIIF 1. Por ejemplo, en la fecha de transición a las NIIF una entidad puede elegir medir un elemento de propiedades, planta y equipo:

(i) al costo atribuido (ya sea el valor razonable en la fecha de transición o una revaluación con el PCGA anterior); o

(ii) de acuerdo con la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo aplicable al término del Primer Período de información NIIF de la entidad (es decir, utilizando el principio general).

Las estimaciones realizadas por una entidad que adopta por primera vez las NIIF en la fecha de transición; por ejemplo, la vida útil de una propiedad, deben ser coherentes con las estimaciones hechas originalmente, es decir que no se actualizan con respecto a la información recibida posteriormente y que no estaba disponible cuando se hizo la estimación original. Sin embargo, deben hacer los ajustes necesarios para reflejar cualquier revisión de las políticas contables históricas como resultado de la adopción por primera vez de las NIIF.

A la fecha de transición a las NIIF, las entidades pueden tener que realizar estimaciones de conformidad con las NIIF, que no fueron requeridas a esa fecha según los PCGA anteriores. Las estimaciones, de conformidad con las NIIF, deben reflejar las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF y no reflejar la información posterior. En particular, en la fecha de transición a las NIIF, las estimaciones de los precios de mercado, las tasas de interés o tipo de cambio de divisas, deben reflejar las condiciones del mercado a esa fecha.



NIIF

3

*Combinaciones
de Negocios*

Una combinación de negocios es una transacción u otro evento en el cual una entidad que informa (el adquirente), obtiene control de uno o más negocios (la entidad adquirida).

Toda transacción o evento en el que una entidad que informa obtiene el control de uno o más negocios, incluyendo una transacción denominada como una "verdadera fusión" o una "fusión de iguales", es una combinación de negocios a la que aplica la NIIF 3.



Requiere que las combinaciones de negocios sean contabilizadas utilizando el método de adquisición (denominado también método de la compra).

Una entidad controla un negocio cuando está expuesta a, o tiene derechos sobre, retornos variables a partir de su involucramiento en el negocio y tiene la capacidad de afectar esos retornos a través de su poder sobre el negocio. El ejemplo más común de una combinación de negocios es cuando una empresa adquiere todo el capital social emitido de otra sociedad. Aunque la compra de todo el capital social emitido de otra sociedad por lo general da al comprador el control sobre el negocio de la segunda empresa, esto no siempre sucede. Por el contrario, no es necesario poseer todo el capital social emitido de otra sociedad para controlar dicha empresa; de hecho, es posible controlar otra empresa cuando se posee menos de la mitad del capital social emitido o, en algunos casos, sin capital social en absoluto. La Norma no solo se aplica a la adquisición de empresas; el negocio adquirido puede ser una entidad que no sea una corporación, o podría ser que el adquirente compre el negocio y los activos de una empresa, o división de una empresa, pero no la persona jurídica a las que ellos pertenecían previamente.



En muchos casos será obvio si lo que se ha comprado es un negocio o simplemente un activo, pero en otros casos no es claro. En consecuencia, la NIIF 3 establece una guía de aplicación: Un negocio consta de insumos y procesos aplicados a dichos insumos que tienen la capacidad de crear productos.

La NIIF 3 requiere que todas las combinaciones de negocios se contabilicen utilizando el método de adquisición (que a veces también se conoce como el método de compra). Esta Norma establece lo que es el método de adquisición y cómo se aplica.

Lo que se describe a continuación refleja los requerimientos de la NIIF 3; sin embargo, la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, la NIC 36 Deterioro de Activos y la NIC 38 Activos Intangibles también contienen guías que son pertinentes.

Cuando se utiliza el método de adquisición para contabilizar una combinación de negocios, se debe identificar un adquirente. Esta es la entidad combinante que obtiene el control de la(s) otra(s) entidad(es) o negocio(s) combinante(s). La contabilidad se deriva de esto: el adquirente ha comprado uno o más negocios y esto debe ser reflejado en sus estados financieros.

En primer lugar, el adquirente debe calcular cuánto pagó para adquirir el (los) negocio(s). Esto se mide como el valor razonable de lo que pagó. Por ejemplo, el efectivo pagado de inmediato se medirá a su valor nominal, pero el efectivo pagado un año después se mide al valor actual del pago. Del mismo modo, si se dan acciones como contraprestación, estas se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición. Si se da una contraprestación contingente (por ejemplo, se hará un pago adicional si el beneficio del negocio adquirido durante el primer año después de su adquisición supera un importe específico) esto también es reconocido en el valor razonable a la fecha de adquisición.

De la misma manera en que el propio negocio del adquirente está representado en su estado de situación financiera no simplemente como un importe, sino por cada categoría de activos (tales como propiedad, planta y equipo) y pasivos (tales como cuentas por pagar), el adquirente necesita hacer lo mismo para el negocio adquirido, pero si se adquiere una subsidiaria (véase líneas abajo) esto solo se hace en los estados financieros consolidados (ver la NIIF 10). En consecuencia, el comprador asigna lo que pagó a cada uno de los activos adquiridos y a los pasivos que asumió. Para reflejar esto, cada activo y pasivo en el negocio adquirido se valora a su valor razonable.



Este importe es llevado luego al estado de situación financiera del adquirente. Esto se hace para todos los activos y pasivos que existían en el negocio adquirido a la fecha de adquisición. En consecuencia, si el adquirente planea reestructurar el negocio adquirido, no puede establecer una provisión para la reestructuración como parte de la asignación de la contraprestación de la adquisición, a menos que el negocio adquirido hubiera planificado dicha reestructuración y hubiera ya establecido una provisión. De manera similar, el adquirente no puede valorizar los activos que planea disponer en la reestructuración por lo que espera recibir al venderlos, a menos que esto coincida con el valor razonable de estos activos. Algunos activos y pasivos que no fueron previamente reconocidos por la empresa adquirida serán reconocidos por el adquirente. Los ejemplos incluyen los activos intangibles generados internamente por la empresa adquirida (por ejemplo, investigación en proceso, marcas registradas, marca y patentes) y pasivos contingentes.

La NIIF 3 contiene excepciones específicas al principio de que los activos netos identificables que fueron adquiridos se miden al valor razonable. Los requisitos

particulares aplican a los pasivos contingentes, impuestos sobre la renta, beneficios para empleados, activos por indemnización, derechos readquiridos, pagos basados en acciones y activos disponibles para la venta.

Asimismo, la NIIF 3 adicionó un requerimiento en su última enmienda, en la que un adquirente aplicará los lineamientos y alcances de la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes o la CINIIF 21 Gravámenes, para identificar los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como el requisito explícito para que un adquirente no reconozca los activos contingentes en una combinación de negocios.

La plusvalía (*goodwill*) se mide como la diferencia entre la contraprestación transferida, es decir, el costo de la combinación de negocios, y el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. Si esa diferencia es negativa porque el valor de los activos y pasivos identificables adquiridos excede la contraprestación transferida, la adquirente reconoce una ganancia por una buena oportunidad de compra (*bargain purchase*) inmediatamente en el estado de ganancias y pérdidas.



Los costos relacionados con una adquisición, excepto ciertos costos por emisión de deuda o títulos valores, son reconocidos como gastos a medida que se incurren.

Una subsidiaria es una entidad que es controlada por otra entidad. Algunas, pero no todas, las empresas que se adquieren se convertirán en subsidiarias del adquirente y la NIIF 3 contiene guías explícitas para situaciones que pueden surgir cuando se adquieren subsidiarias.

Si el adquirente compra menos del 100 por ciento de las participaciones accionarias de una subsidiaria en una combinación de negocios, el adquirente reconoce una participación no controlada. El adquirente podrá elegir, para cada combinación de negocios, medir una participación no controlada en la empresa adquirida en la fecha de adquisición a su valor razonable o por la parte proporcional de la participación no controlada en los activos netos identificables de la empresa adquirida. Si la participación no controlada se mide a su valor razonable, por ejemplo "500", y se hubiera medido a "450" si se hubiera medido con respecto a la parte proporcional de la participación no controlada en los activos netos identificables de la empresa adquirida, entonces la plusvalía sobre la adquisición será "50" más alta ("500" menos "450") que si la participación no

controlada se hubiera medido con respecto a su parte proporcional de los activos netos identificables de la empresa adquirida.

Algunas veces un adquirente obtiene el control de una empresa en la que, inmediatamente antes de la combinación de negocios, ya poseía una participación accionaria. Por ejemplo, poseía anteriormente el 15 por ciento y ahora adquiere el 85 por ciento restante. En dicha adquisición por pasos, el adquirente vuelve a medir la participación accionaria que ya poseía (15 por ciento en el ejemplo) a su valor razonable; la ganancia o pérdida resultante, si la hubiere, se reconoce en el estado de ganancias y pérdidas.

El adquirente posteriormente registra los activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios de acuerdo con las otras normas que apliquen. Sin embargo, la NIIF 3 contiene requisitos para la medición posterior de los derechos readquiridos, los pasivos contingentes y los activos por indemnización. La contraprestación contingente, que no sea la clasificada como patrimonio, se mide posteriormente al valor razonable a través del estado de ganancias y pérdidas.

La plusvalía no se amortiza, pero se prueba para evaluar su deterioro de acuerdo con la NIC 36 Deterioro de Activos, por lo menos anualmente.



Juicios y estimados

La contabilización de las combinaciones de negocios es compleja y requiere estimaciones de valoración y otros juicios. En consecuencia, a pesar de que la NIIF 3 no hace obligatorio el uso de asesores externos, muchos compradores buscan asistencia profesional para contabilizar una combinación de negocios.

La NIIF 3 se aplica únicamente a la adquisición de un negocio. Si una entidad adquiere uno o más activos que no forman juntos un negocio, la entidad contabilizaría la adquisición de acuerdo con la norma pertinente, por ejemplo, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. En algunos casos, la determinación de si un conjunto particular de activos y actividades adquiridos es un negocio, requiere juicio.

Para cada combinación de negocios que incluye dos o más entidades, una de las entidades debe identificarse como la adquirente. La identificación del adquirente requiere la evaluación de todos los derechos, facultades, hechos y circunstancias. En algunos casos la identificación del adquirente involucra un juicio considerable. Cuando se emiten instrumentos de patrimonio como contraprestación en una combinación

de negocios, la entidad que emite los instrumentos es usualmente, pero no siempre, el adquirente. Por ejemplo, en una "adquisición inversa", como consecuencia de la emisión de acciones en la combinación de negocios, el adquirente legal (la entidad que emite las acciones) está bajo el control de la empresa que se adquiere legalmente. En consecuencia, en una adquisición inversa la entidad que emite los instrumentos no es el adquirente para contabilizar la transacción.

La contabilización de una combinación de negocios requiere el uso amplio de mediciones de valor razonable -la contraprestación transferida, los activos adquiridos y los pasivos asumidos son todos medidos a valor razonable-. La medición del valor razonable de elementos que no se negocian en un mercado activo requiere un juicio considerable (véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable). En particular, los activos intangibles identificables de la empresa adquirida en la fecha de compra se reconocen por separado (es decir, no están incluidos dentro del importe reconocido como plusvalía), por ejemplo, una investigación en proceso. Se puede requerir un juicio considerable en la identificación y medición de dichos



activos. La medición del valor razonable de una contraprestación contingente también requerirá un juicio considerable, debido a que el importe final es incierto.

Cuando se adquiere un negocio dirigido por sus propietarios y el anterior propietario sigue estando involucrado como empleado en la subsidiaria recién adquirida, el acuerdo para hacer pagos futuros variables a dicho individuo se debe analizar cuidadosamente para determinar si se trata de la remuneración por los servicios prestados después de la fecha de adquisición (y por lo tanto reconocida en ganancias y pérdidas después de la adquisición) o son una contraprestación contingente, en cuyo caso su valor razonable se incluye en el costo de la adquisición del negocio (y por lo tanto afecta el importe reconocido de la plusvalía, si la hubiere).

Antes de una adquisición, los empleados del negocio adquirido podrían: (a) haber recibido opciones de compra de acciones de la empresa adquirida; (b) estar participando en un plan de incentivos a largo plazo, que les da derecho a acciones del negocio adquirido; o (c) poseer alguna otra forma de pagos basados en acciones, que les da derecho a las acciones de la empresa adquirida. Si el adquirente sustituye esas prestaciones con nuevas, por ejemplo, opciones sobre sus propias acciones, se requiere una evaluación cuidadosa para determinar si todo o parte de la prestación de reemplazo es parte de la contraprestación pagada por el negocio (y por lo tanto afecta el importe de la plusvalía reconocida, si la hubiera) o es la remuneración de los empleados posterior a la adquisición (y por lo tanto se reconoce en ganancia y pérdidas después de la adquisición).

NIIF 3



Patricia Salinas

Socia de Auditoría
EY Perú
patricia.salinas@pe.ey.com

“

Las compañías que participan en combinaciones de negocios deben resolver varios asuntos para su reporte financiero, incluyendo el determinar si la transacción representa una adquisición de un negocio o sólo la adquisición de un activo. Para realizar el reconocimiento en los reportes financieros, las gerencias deben realizar una lectura y análisis detallado de los derechos y compromisos contractuales para la determinación del precio de compra a pagar, así como la medición del valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

Los sectores de telecomunicaciones, ciencias biológicas, retail, y consumo presentan un mayor impacto en combinaciones de negocio, y en el mercado se observa que una porción significativa del valor de compra se encuentra asignado a activos intangibles; representados principalmente por productos y marcas subyacentes, propiedad intelectual, derechos y licencias y relaciones con clientes. Por otro lado, los sectores de capital, como por ejemplo, el inmobiliario, hotelero y construcción, asignan una porción significativa del valor de compra a activos tangibles.



NIIF

5

*Activos no
Corrientes
Mantenidos
para la Venta
y Operaciones
Discontinuadas*

Los resultados y flujos de efectivo de una operación discontinuada deben ser presentados por separado en los estados financieros.

Si los activos y pasivos quedan sin venderse al final del período de reporte, también deberán presentarse por separado, y pueden combinarse con aquellos de otras operaciones y activos no corrientes mantenidos para la venta al final del período de reporte.



Si bien los estados financieros que informan que un grupo ha tenido una ganancia de "100" en el año proporcionan información útil, es más útil si los estados financieros explican que las operaciones continuas contribuyeron con un beneficio de "120" y que las operaciones vendidas poco después de la finalización del año generaron una pérdida de "20", incluyendo una pérdida por deterioro en sus activos. La NIIF 5 requiere que los resultados de operaciones discontinuadas sean informados por separado de los resultados de las operaciones continuas en el estado de pérdidas y ganancias y de otros resultados integrales. En adición, esta Norma requiere divulgaciones de otra información acerca de bienes discontinuados, tales como flujos de efectivo, e información sobre los activos y pasivos de las operaciones discontinuadas y otros activos enajenables y activos no corrientes mantenidos para la venta.

Operaciones discontinuadas

Una "operación discontinuada" es un componente de una entidad que ha sido enajenado, por venta o clausura, o clasificado como mantenido para la venta, y:

- ▶ Representa una línea significativa de negocios separada o área geográfica de operaciones;

- ▶ Es parte de un plan único coordinado para enajenar una línea significativa de negocios separada o área geográfica; o
- ▶ Es una subsidiaria adquirida con el único objetivo de revenderla.

En el estado de ganancias y pérdidas (o la sección del estado de ganancias y pérdidas del estado de resultados integrales), todas las partidas, por ejemplo, ventas y costos de ventas, se presentan solo para las operaciones continuas y el resultado de las operaciones discontinuadas se presentan como una sola partida, que es la suma de:

- ▶ La utilidad y pérdida después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y
- ▶ La ganancia o pérdida después del impuesto a la renta de la enajenación de las operaciones discontinuadas o, si no se hubiera enajenado hasta el final del año, la pérdida por deterioro, si la hubiera.

Un análisis de este importe único, que muestra los ingresos, gastos, pérdidas y ganancias antes de impuestos y la ganancia o pérdida por la enajenación o deterioro, debe mostrarse en las notas o en el estado de ganancias y pérdidas y otro resultado integral. Los flujos de efectivo netos atribuibles a las actividades operativas, de



inversión y financieras de las operaciones discontinuadas deben divulgarse en las notas o presentarse en el estado de flujos de efectivo. Finalmente, el importe de ingresos de las operaciones continuas y de las operaciones discontinuadas atribuibles a los propietarios de la empresa matriz debe ser divulgado por separado.

Activos no Corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta

Los requerimientos de operaciones discontinuadas de la Norma se focalizan en analizar el estado de ganancias y pérdidas y de otros resultados integrales, y en el estado de flujos de efectivo, de tal manera que los resultados y los flujos de efectivo de las operaciones continuas y discontinuadas puedan ser identificados. Para complementar esto, los requerimientos sobre los activos no corrientes y los grupos enajenables clasificados como mantenidos para la venta se focalizan en analizar los activos y pasivos presentados en el estado de situación financiera para que aquellos mantenidos para la venta puedan identificarse y distinguirse fácilmente de otros activos y pasivos.

Un grupo enajenable se define más ampliamente que las operaciones discontinuadas. Un grupo enajenable es un grupo de activos, incluyendo la

plusvalía (goodwill) de ser relevante, a ser enajenados, por venta o de otro modo, conjuntamente como un grupo en una única transacción, y un grupo de pasivos directamente asociados con aquellos activos que serán transferidos en la transacción. Un grupo enajenable se clasifica como mantenido para la venta si su valor en libros será recuperado principalmente a través de una transacción de venta en lugar de su uso continuo. Este será el caso si está disponible para la venta inmediata en su condición actual, sujeto solo a los términos que son usuales y acostumbrados para la venta de dichos grupos enajenables, y si su venta es altamente probable. Tanto la división de carros deportivos de lujo como la subsidiaria que fabrica faros serían clasificadas como grupos enajenables mantenidos para la venta si no son vendidos al 31 de diciembre de 2023. Aunque un grupo que está siendo cerrado, en lugar de ser vendido, puede cumplir con la definición de una operación discontinuada en el período en que es cerrado, no puede clasificarse como un grupo enajenable mantenido para la venta al cierre del año antes de ser cerrado (porque no está mantenida para la venta).

Desde el momento en que es clasificado como mantenido para la venta, un grupo enajenable se mide al menor importe entre



su valor en libros y su valor razonable menos los costos para su venta. Además, debido a que se espera que los activos dentro del grupo enajenable sean recuperados principalmente a través de la venta (en lugar de ser consumidos a través del uso) estos dejan de ser depreciados. Cualquier pérdida por deterioro se reconoce inmediatamente. En el estado de situación financiera, los activos en el grupo enajenable se presentan en activos corrientes separados de los otros activos. Además, los pasivos se presentan en los pasivos corrientes separados de los otros pasivos.

Así como un grupo enajenable por venderse se identifica por separado en el estado de situación financiera, también lo es un único activo no corriente que se clasifica como mantenido para la venta al cierre del año. En el ejemplo del fabricante de automóviles, si el grupo hubiera trasladado su función de oficina principal a un nuevo edificio y se encontrará en el proceso de vender su anterior edificio al 31 de diciembre de 2023, el anterior edificio de la oficina principal sería transferido a los activos corrientes en el estado de situación financiera, asumiendo que se hayan cumplido otras condiciones de la Norma.

Estas condiciones incluyen que esté disponible para la venta inmediata en su condición actual, sujeto solo a los términos que son usuales y acostumbrados para las ventas de dichos activos y que su venta estuviera prevista dentro del año que sigue a la clasificación como mantenido para la venta. El edificio se depreciaría hasta que su clasificación cambie a mantenido para la venta, y en adelante se registraría en libros al menor importe entre su valor en libros y el valor razonable menos los costos para su venta. Como activo mantenido para la venta, el edificio se mostraría por separado de otros activos corrientes en el estado de situación financiera, aunque este podría ser combinado con los activos de un grupo enajenable mantenido para la venta. Se deben cumplir diversas condiciones para que sea clasificado como mantenido para la venta. Por ejemplo, si el fabricante de automóviles decidiera renovar su anterior oficina principal a fin de incrementar las ganancias para su venta, el edificio no podría ser clasificado como mantenido para la venta mientras que los trabajos de renovación estuvieran en curso, porque el edificio no estaría "disponible para la venta inmediata en su condición actual".

La Norma contiene lineamientos similares si un activo o grupo enajenable es mantenido para distribución en lugar de para venta.



Juicios y estimados

La clasificación de un grupo enajenable o un activo como “mantenido para la venta” se basa en acciones tomadas por la gerencia en o antes del final del período de reporte, y la expectativa y juicio de la gerencia de que el grupo enajenable o activo se encuentra disponible para su venta inmediata en su condición actual y está siendo comercializado a un precio razonable, y que su venta será culminada dentro del año que sigue a la clasificación.

La evaluación de disponibilidad para la venta inmediata requiere juicio sobre lo que representa un tiempo usual y acostumbrado y otras condiciones para la enajenación.

Una entidad puede seguir usando un activo que es mantenido para la venta, pero debe poder dejar de utilizar el activo inmediatamente (sujeto solo al plazo de tiempo usual y acostumbrado y condiciones de cierre). Otros juicios incluyen:

- ▶ Una evaluación de la probabilidad de obtener la aprobación de los accionistas cuando se requiera;
- ▶ Determinar qué es lo que constituye evidencia suficiente del compromiso de la gerencia para vender; y
- ▶ Determinar si el precio es adecuado en relación con el valor razonable.

Valorizar los activos mantenidos para la venta requiere estimar su valor razonable y los costos para su venta. Ver NIIF 13 Medición del Valor Razonable para los juicios y estimaciones relacionadas con la medición del valor razonable.

Determinar si un componente de una entidad es una operación discontinuada o parte de las operaciones continuas será algo sencillo en muchos casos, pero en ocasiones se requerirá de un juicio considerable. Por ejemplo, si se está dividiendo un segmento importante del negocio y las partes serán vendidas por separado, podrá necesitarse un juicio considerable para determinar si existe un plan coordinado único para enajenar una línea separada significativa de negocio o área geográfica de operaciones.



NIIF



*Exploración
y Evaluación
de Recursos
Minerales*

La NIIF 6 especifica el criterio contable para reportar 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 y propiedad, planta y equipo.



Los recursos minerales incluyen minerales, petróleo, gas natural y recursos no regenerativos similares.

La NIIF 6 tiene un alcance limitado y ha sido emitida como una medida provisional para cubrir un vacío en las NIIF. En ausencia de la NIIF 6, se habría requerido que las entidades contabilicen los desembolsos de exploración y evaluación de acuerdo con las normas que tratan de partidas similares, y las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos y gastos establecidos en el Marco Conceptual. Para la mayoría de las entidades, aplicar las otras normas y el Marco Conceptual habría resultado en cambios en la forma en la cual las empresas registraban dichas partidas antes de adoptar las NIIF.

Las siguientes son algunas de las mejoras que la Norma aporta a la contabilización de los desembolsos de exploración y evaluación:

- ▶ La entidad debe determinar políticas de contabilidad especificando qué desembolsos de exploración y evaluación deben ser reconocidos como activos.
- ▶ A efectos del reconocimiento inicial, los activos de exploración y evaluación se miden al costo. Se permite una elección de política contable para la medición posterior; se puede elegir ya sea el modelo de costo o de revaluación.



- ▶ Los activos de exploración y evaluación deben ser clasificados como activos tangibles o intangibles de acuerdo a su naturaleza.
- ▶ 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 excede el monto recuperable. La NIIF 6, y no la NIC 36, Deterioro de Activos, establece los hechos y circunstancias que indican cuando los activos de exploración y evaluación deben ser sometidos a pruebas de deterioro. La entidad determina a qué “nivel” (unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo) se debe probar el deterioro. El “nivel” no debe ser mayor que un segmento operativo utilizado para los fines de reporte de segmentos. Sin embargo, el deterioro se mide de acuerdo con la NIC 36.

Los estados financieros deben identificar y explicar los montos reconocidos en los estados financieros que surjan de la exploración y evaluación de recursos minerales. La Norma restringe los cambios de políticas contables; todo cambio en las políticas contables para los desembolsos de exploración y evaluación debe resultar en

estados financieros que son más relevantes y no menos fiables, o más fiables y no menos relevantes, que la contabilidad anterior.

Los desembolsos incurridos antes que la entidad haya obtenido los derechos legales para explorar un área específica, y el desembolso incurrido después de que la viabilidad técnica y viabilidad comercial para extraer un recurso de mineral sean demostrables, se encuentran fuera del alcance de la NIIF 6.



Mayormente, una entidad puede continuar contabilizando los gastos de exploración y evaluación utilizando las mismas políticas contables de antes de adoptar las NIIF.



Juicios y estimados

Mayormente, una entidad puede continuar utilizando las políticas de contabilidad para los desembolsos de exploración y evaluación que aplicó antes de adoptar la NIIF 6. Dichas políticas pueden considerar una variedad de juicios y estimaciones. La Gerencia debe considerar si los desembolsos cumplen con la definición de activos de exploración y evaluación, y si deben ser clasificados ya sea como tangibles o como intangibles. Si se utiliza el modelo de revaluación, se requerirán juicios para medir el valor razonable (ver la NIIF 13 Medición del Valor Razonable). Se requiere diversos juicios en relación con la prueba de deterioro (ver NIC 36).



NIIF 6



Percy Zarría

Socio de Auditoría
EY Perú
percy.zarria@pe.ey.com

“

La NIIF 6 se limitó a realizar mejoras específicas a las prácticas contables existentes para los gastos de exploración y evaluación (E&E). Los gastos de E&E son “aquellos incurridos por la Compañía en relación con la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que sea demostrable la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de extraer un recurso mineral”, mientras que los activos de E&E son “gastos de exploración y evaluación reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la compañía”, siendo ambos tratamientos contemplados en esta NIIF. La Norma también especifica cuándo las compañías necesitan evaluar los activos de E&E por deterioro de acuerdo con la NIC 36 y requiere ciertas revelaciones.

NIIF 8

*Segmentos
de Operación*

La NIIF 8 requiere la divulgación de la información sobre los segmentos de operación de una entidad, sus productos y servicios, las áreas geográficas en las cuales esta opera y sus principales clientes.

La Norma se aplica generalmente a las entidades cotizadas.



Se requieren divulgaciones sobre los segmentos de operación de una entidad, sus productos y servicios, las áreas geográficas en donde opera, y sus principales clientes para permitirles a los usuarios evaluar las actividades de la entidad y el entorno en el cual opera.

La mayoría de las operaciones de dichas entidades están diversificadas por actividad económica y por área geográfica, los productos y servicios, y/o áreas geográficas en las cuales operan, pueden diferir en rentabilidad, desarrollo futuro y riesgos. Consecuentemente, la Norma requiere que los estados financieros desglosen, por segmento, la información que se encuentra en el estado de ganancias y pérdidas, de otros resultados integrales y en el estado de situación financiera, de tal forma que los usuarios obtengan un mejor entendimiento de los resultados.

La premisa básica en la NIIF 8 es que la información por segmentos divulgada en los estados financieros es aquella que se presenta internamente para la gestión del negocio. Esto es para permitir a los usuarios ver los resultados desde la misma perspectiva que la gerencia.

Los segmentos de operación son componentes de una entidad que generan o pueden generar ingresos, e incurren gastos, sobre los cuales está disponible información financiera independiente, y cuyos resultados operativos son revisados con regularidad por la máxima autoridad en la toma de decisiones (un término definido) sobre cómo asignar recursos y evaluar el desempeño.



La Norma impone requerimientos adicionales con respecto a cuándo los segmentos pueden ser combinados y cuándo deben ser reportados por separado; requerimientos de divulgación se aplican a los “segmentos operativos reportables” de una entidad. La máxima autoridad en la toma de decisiones podrá ser el Gerente General, el Gerente de Operaciones, un grupo de directores ejecutivos u otros. El término denota una función: la de asignar recursos y evaluar el desempeño.

Una entidad debe reportar información financiera y describir sobre sus segmentos de operación reportables.

En general, la información financiera reportada es la misma que la que es utilizada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de la entidad. Para cada segmento reportable, las entidades deben informar sobre las ganancias y pérdidas del segmento. Además, los activos y pasivos del segmento deben ser divulgados si son reportados con regularidad a la máxima autoridad en la toma de decisiones.

Otras pérdidas tales como los ingresos provenientes de clientes externos, ingresos de otros segmentos, depreciación y gastos por intereses, también deben ser divulgados si son reportados por separado a la máxima autoridad en la toma de decisiones o si son utilizados para calcular el monto de las ganancias y pérdidas reportados a esta máxima autoridad. Por ejemplo, si se reportan las ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA)¹ a la máxima autoridad en la toma de decisiones y la depreciación no se reporta con regularidad por separado, entonces la depreciación no tiene que ser divulgada por segmentos en los estados financieros. Por otro lado, si se reporta el EBITDA a la máxima autoridad en la toma de decisiones y también la depreciación se reporta con regularidad por separado, entonces la depreciación debe ser divulgada por segmento en los estados financieros. El total de los ingresos, ganancias o pérdidas, activos, pasivos y otros montos divulgados para los segmentos reportables deben ser conciliados con los montos correspondientes en los estados financieros de la entidad.

¹La presentación de Medidas Alternativas de Desempeño (también llamadas “non-GAAP” o “non-IFRS”) puede verse afectada por las regulaciones locales. Por ejemplo, pueden existir restricciones locales sobre la presentación de estas medidas alternativas non-GAAP en los estados financieros.



Las entidades deben divulgar la información sobre la determinación de los segmentos de operación reportables, incluyendo los juicios realizados al combinar los segmentos, y los tipos de productos y servicios en cada segmento. Asimismo, las entidades deben proporcionar una explicación sobre la medición de las ganancias, activos y pasivos del segmento. Esto incluye proporcionar explicaciones sobre las diferencias entre la medición utilizada para la información por segmentos y la medición utilizada en el estado de ganancias y pérdidas, el estado de situación financiera y todo cambio en la base de medición de los montos de los segmentos de período a período.

La NIIF 8 especifica ciertas divulgaciones que deben ser dadas si la información todavía no ha sido divulgada como parte de la información por segmentos de acuerdo con los informes internos. Estas divulgaciones, que deben ser calculadas utilizando la misma base de preparación que los estados financieros, son: ingresos por producto y servicio, o grupos de productos y servicios, y por país; algunos activos no corrientes por país; y la información sobre el nivel de dependencia de los clientes principales.

No obstante, una entidad está exenta de la obligación de divulgar información, aparte de la información sobre los principales clientes, que no se encuentre disponible y el costo para desarrollarla sea excesivo.

Si un informe financiero contiene los estados financieros consolidados de una empresa matriz y sus estados financieros separados, la información por segmentos solo se requiere en los estados financieros consolidados.



Juicios y estimados

Debido a que la identificación de la máxima autoridad en la toma de decisiones en la entidad se basa en una función dentro de la entidad y no en el título asociado con una posición ejecutiva en particular, en algunos casos identificar a esta máxima autoridad requiere juicio.

En algunas entidades (algunas veces llamadas "organizaciones matriciales"), algunos gerentes son responsables de diferentes líneas de productos y servicios a nivel mundial, mientras otros gerentes son responsables de áreas geográficas específicas, y la máxima autoridad en la toma de decisiones revisa con regularidad los resultados operativos de ambos componentes. En dicha situación, la entidad tiene que determinar cuál de los dos grupos de componentes son sus segmentos operativos para las fines de reporte financiero. Esto se debe hacer determinando qué información acerca de los dos conjuntos de componentes permitirá a los usuarios de sus estados financieros realizar una mejor evaluación de la naturaleza y los efectos inancieros de sus actividades comerciales y los entornos económicos en los que opera.

Si se ha identificado un segmento de operación como segmento reportable en el período anterior pero se encuentra debajo del límite de importe para ser un segmento reportable en el período actual, deberá ser clasificado, como un segmento reportable en el período actual si se juzga que tiene más importancia.

Cuando las operaciones de dos o más segmentos son relativamente homogéneas, y se satisfacen criterios específicos, se requiere juicio para decidir si los segmentos de operación pueden ser combinados en un segmento reportable más grande.



NIIF



*Instrumentos
Financieros*

Especifica los requerimientos para reconocer y medir los activos financieros, pasivos financieros y algunos contratos para comprar o vender partidas no financieras.



La presentación y divulgación de los instrumentos financieros siguen estando incluidos en la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, y la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Divulgaciones, respectivamente.

Reconocimiento, clasificación y medición

Los activos financieros y los pasivos financieros que surgen bajo un instrumento financiero se reconocen en el estado de situación financiera cuando la entidad se vuelve parte del contrato. Esto es independiente de si se ha pagado algo. Los activos financieros y los pasivos financieros se miden inicialmente al valor razonable. Los costos de transacción se añaden al (o se deducen del) valor razonable de los activos financieros (o pasivos financieros) que no sean aquellos que se miden posteriormente al valor razonable a través de resultados.

Activos financieros

Los activos financieros se clasifican sobre la base del modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y las características contractuales de los flujos de efectivo del activo financiero.

Los activos financieros se clasifican en una de las siguientes tres categorías, que determinan cómo se miden luego del reconocimiento inicial:

- ▶ Costo amortizado;
- ▶ Valor razonable a través de otros resultados integrales (FVOCI, por sus siglas en inglés); y
- ▶ Valor razonable a través de resultados.

Un activo financiero se mide posteriormente al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- ▶ El activo se mantiene dentro de un modelo de negocios cuyo objetivo es mantener activos con la finalidad de cobrar los flujos de efectivo contractuales; y
- ▶ Las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas específicas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos de principal e interés sobre el monto del principal pendiente de pago.



Un activo financiero se mide posteriormente al FVOCI si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- ▶ El activo se mantiene dentro de un modelo de negocios cuyo objetivo se logra tanto cobrando flujos de efectivo contractuales como vendiendo los activos financieros; y
- ▶ Las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas específicas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e interés sobre el monto del principal pendiente de pago.

Un deterioro de la calidad crediticia del deudor o del emisor de un activo financiero, como resultado de eventos extraordinarios que impactan en la actividad económica, podría ocasionar que las entidades opten por disponer de las inversiones clasificadas como “mantenidas para obtener los flujos de efectivo contractuales”, de conformidad con la NIIF 9 Instrumentos Financieros. Si la venta se debe a un incremento en el riesgo crediticio, esta aún debería ser consistente con el objetivo del modelo de negocio “mantenidos para obtener los flujos de efectivo contractuales”, debido a que la calidad crediticia de los activos financieros es importante para que las entidades puedan cobrar los flujos de efectivo contractuales.

Adicionalmente, un incremento en la frecuencia y el valor de las ventas en un período específico no necesariamente dejaría de cumplir con el objetivo de mantener activos financieros para cobrar los flujos de efectivo contractuales si la entidad puede explicar las razones de dichas ventas y demostrar por qué la frecuencia y el valor de las ventas sería menor en el futuro. Un cambio en la intención de mantener activos financieros específicos (incluso en circunstancias de cambios significativos en las condiciones de mercado) no representa un cambio en el modelo de negocio.

La Norma requiere que todos los otros activos financieros sean medidos al valor razonable a través de resultados. La Norma también incluye una opción para designar de manera irrevocable un activo financiero que, de otro modo, se mediría al costo amortizado o al FVOCI; como medido al valor razonable a través de resultados, si al hacerlo se elimina o reduce de manera significativa una asimetría contable. Además, la Norma incluye una opción para optar de manera irrevocable para presentar el cambio en el valor razonable de algunos instrumentos patrimoniales en otros resultados integrales.



Una entidad reclasifica los activos financieros solo cuando modifica su modelo de negocios para gestionar los activos financieros.

Pasivos Financieros

En la NIIF 9 la mayoría de los pasivos financieros se miden al costo amortizado. Los pasivos que se mantienen para negociar (incluyendo todos los derivados pasivos) se miden al valor razonable a través de resultados.

La Norma incluye una opción para designar de manera irrevocable un pasivo financiero al valor razonable a través de resultados si se cumplen condiciones particulares, por ejemplo, si al hacerlo se elimina o reduce de manera significativa una asimetría contable. Cuando se elige esta opción, usualmente se requiere que la entidad reconozca directamente en otros resultados integrales, y no en ganancias o pérdidas, el cambio en el valor razonable del pasivo financiero que surge de los cambios en el riesgo de crédito de la misma entidad. Antes de la NIIF 9, dichas modificaciones se reconocían en ganancias o pérdidas y muchos lo habían encontrado poco lógico, porque el declive de la calidad crediticia de una entidad conllevaba a un beneficio en su estado de ganancias y pérdidas.

La entidad no debe reclasificar ningún pasivo financiero.

Deterioro de activos financieros

La NIIF 9 requiere que las entidades reconozcan las pérdidas crediticias esperadas sobre los activos financieros medidos al costo amortizado.

El valor razonable de un activo financiero debe reflejar cualquier expectativa de pérdidas. Por consiguiente, para los activos financieros medidos al valor razonable a través de resultados, no existe ningún requerimiento para evaluar por separado si existen pérdidas crediticias esperadas. Pero cuando los instrumentos de deuda se miden al FVOCI, es necesario evaluar qué parte del cambio en el valor razonable es atribuible al cambio en las pérdidas crediticias esperadas, y reconocer dicho importe en ganancias o pérdidas y no en otros resultados integrales. El importe se mide de la misma forma en que se miden las pérdidas crediticias esperadas para un activo financiero registrado al costo amortizado.



Aún si una entidad espera recibir todos los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero, existiría de todos modos una pérdida crediticia esperada si la entidad estima recibir algunos de aquellos flujos de efectivo contractuales con atrasos. Esto es porque el cálculo de las pérdidas crediticias es el valor actual de la diferencia entre los flujos de efectivo contractuales y los flujos de efectivo esperados, tomando en consideración el plazo y el importe de los flujos de efectivo esperados. Las pérdidas crediticias esperadas son el promedio ponderado de las pérdidas crediticias ponderadas por el riesgo de incumplimiento.

Si ha habido un aumento significativo en el riesgo de crédito, se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante la vida útil. Si no ha habido un aumento significativo en el riesgo de crédito sobre un instrumento desde que fue reconocido inicialmente, una entidad solo está obligada a reconocer las pérdidas crediticias esperadas en los siguientes 12 meses.

Contabilidad de cobertura

Una transacción de cobertura es cuando una entidad realiza una transacción con una contraparte con la intención de reducir o eliminar su exposición ante un riesgo particular o ante la variabilidad en sus flujos de efectivo. Por ejemplo, una entidad realiza un contrato para comprar divisas a un tipo de cambio específico en una fecha determinada (el instrumento de cobertura) para reducir la variabilidad en los flujos de efectivo futuros que tendría, de otro modo, en la compra de un equipo que ha pedido, cuyo precio está fijado en moneda extranjera (la partida cubierta).

En ausencia de la contabilidad de cobertura, las ganancias y pérdidas sobre el instrumento de cobertura y la partida cubierta no siempre se reconocen en el mismo período contable. La contabilidad de cobertura no cambia los rendimientos/ganancias globales de la entidad a través del tiempo: solo afecta la oportunidad y la presentación de estas ganancias y pérdidas. Al aplicar la contabilidad de cobertura, las ganancias y pérdidas sobre la partida cubierta y el instrumento de cobertura se reconocen en ganancias o pérdidas en el mismo período contable.



En la NIIF 9, existen tres tipos de relaciones de cobertura, ver el cuadro a continuación:

	Descripción	Contabilización
Cobertura del valor razonable	Una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de la totalidad o de una parte de los activos o pasivos reconocidos, o de compromisos firmes no reconocidos, atribuibles a un riesgo particular. Por ejemplo, una permuta de tasa de interés que cubre un préstamo en interés fijo, cambiándola a una tasa de interés variable.	Los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura y los cambios en el valor razonable atribuibles al riesgo cubierto de la partida se reconocen en ganancias o pérdidas en el período en el cual ocurren. Para instrumentos patrimoniales por los cuales la entidad ha elegido presentar los cambios en el valor razonable en Otros Resultados Integrales (OCI por sus siglas en inglés), las ganancias y pérdidas se reconocen en OCI y no en ganancias y pérdidas.
Cobertura de flujo de efectivo	Una cobertura de la exposición a los flujos de efectivo variables que son atribuibles a la totalidad o una parte de los activos o pasivos reconocidos, o transacciones con pronóstico altamente probables. Por ejemplo, una permuta de tasa de interés que cubre un préstamo con interés variable, cambiándola a una tasa de interés fija.	La parte de la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se determina como cobertura efectiva se reconoce en OCI. La parte inefectiva se reconoce en ganancias o pérdidas. El importe reconocido en OCI y acumulado dentro del patrimonio, se reclasifica a ganancias o pérdidas cuando la partida cubierta afecta las ganancias o pérdidas, o se incluye en el costo de un activo/pasivo no financiero.
Cobertura de una inversión neta en una operación extranjera	Cobertura de una inversión neta en una operación extranjera tal como se define en la NIC 21. Es decir, es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado de negocio. Por ejemplo, un préstamo en USD para cubrir los activos netos en una subsidiaria estadounidense.	Contabilizada en forma similar a las coberturas de flujo de efectivo. Es decir, la parte de la ganancia o pérdida sobre el instrumento cubierto que se determina como cobertura efectiva se reconoce en OCI. La parte inefectiva se reconoce en ganancias o pérdidas. El importe reconocido en OCI y acumulado dentro del patrimonio se reclasifica a ganancias o pérdidas por enajenación de la operación extranjera.



La Norma también permite designar instrumentos financieros no derivados (o componentes de esos instrumentos) como instrumentos de cobertura sujetos a ciertos límites. Por ejemplo, sería posible designar como instrumento de cobertura un pasivo financiero (préstamo) para mitigar el riesgo de moneda extranjera de aquellos ingresos indexados en USD; es decir, lo que comúnmente se denomina como cobertura natural.

Baja

Si los derechos contractuales de una entidad a los flujos de efectivo de un activo cesan o sus obligaciones bajo el contrato se extinguen, la entidad dará de "baja" el activo financiero o pasivo financiero; es decir, la entidad eliminará el activo o pasivo de su estado de situación financiera; por ejemplo, una vez que las divisas hayan sido intercambiadas al final de un contrato *forward* de moneda extranjera, o una vez que el deudor haya pagado su saldo del préstamo al prestamista.

Sin embargo, si una entidad transfiere un activo a otra parte ("el cesionario"), que ese activo sea eliminado del estado de situación financiera de la entidad o se deba mantener

y se reconozca un pasivo al cesionario, depende de si sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la titularidad del activo se han transferido al cesionario y, si ninguna de las partes tiene sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la titularidad, depende de cuál es la parte que tiene el control del activo. Por ejemplo, una empresa celebra un acuerdo de descuento de facturas, mediante el cual recibe dinero de un banco (menos de su valor nominal) por las facturas que ha emitido a sus clientes y luego paga al banco el dinero en efectivo que recibe posteriormente de los clientes, y paga un honorario e intereses al banco. Las cuentas por cobrar de los clientes (el activo) se retirarán del estado de situación financiera de la entidad si sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la titularidad de las cuentas por cobrar han sido transferidos a la otra parte (el banco) o si ninguna de las partes tiene sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la titularidad, pero el banco tiene el control de las cuentas por cobrar. De lo contrario, las cuentas por cobrar se mantendrán y se reconocerá un pasivo en el banco. La consideración de asuntos tales como qué parte asume la pérdida si el cliente no paga la factura es relevante para esta determinación.



Algunas entidades podrían enfrentar problemas de flujos de efectivo como resultado de las interrupciones generadas en sus operaciones, del incremento en sus costos de operación o de la pérdida de ingresos. Estas entidades podrían necesitar financiamiento adicional, modificar los términos de sus contratos de reconocimiento de deuda existentes u obtener exenciones en caso de dejaran de cumplir con las disposiciones actuales de sus contratos de reconocimiento de deuda. En tal caso, las entidades tendrían que considerar los lineamientos que establece la NIIF 9 Instrumentos Financieros para determinar si alguno de los cambios en sus acuerdos contractuales existentes representa una modificación sustancial o una posible rescisión de contrato, debido a que en ambos casos existen efectos contables.

La NIIF 9 Instrumentos Financieros brinda orientación sobre cómo determinar si una modificación a un pasivo financiero es o no sustancial, la cual incluye una comparación de los flujos de efectivo que existían antes y después de la modificación, descontados a la tasa de

interés efectiva original (EIR, por sus siglas en inglés), lo que comúnmente se conoce como el "test del 10%". Si la diferencia entre estos flujos de efectivo descontados es mayor al 10%, el instrumento debe darse de baja. No obstante, existen otros factores cualitativos que podrían ocasionar la baja del instrumento, independientemente del resultado del "test del 10%".

Con respecto a los activos financieros, no existen lineamientos explícitos en la NIIF 9 Instrumentos Financieros sobre el momento en que una modificación resulta en una cancelación del activo. Por lo tanto, las entidades aplican sus propias políticas contables, las cuales por lo general se basan en consideraciones cualitativas y, en algunos casos, incluyen el "test del 10%". Sin embargo, el Comité de Interpretaciones de las NIIF ha señalado que aplicar el "test del 10%" de forma aislada no siempre sería lo más conveniente debido a las posibles incongruencias con los requisitos de deterioro contenidos en la NIIF 9 Instrumentos Financieros.



Juicios y estimados

La contabilización de instrumentos financieros puede ser muy compleja.

Ciertos juicios y estimados son necesarios al contabilizar los instrumentos financieros.

Las áreas a las que se necesita prestar una atención especial incluyen, entre otros:

- ▶ Determinar el valor razonable de un instrumento.
- ▶ Determinar la apropiada clasificación. Por ejemplo, si una entidad tiene un modelo de negocios cuyo objetivo es mantener activos a fin de cobrar flujos de efectivo contractuales; algunas ventas de activos financieros están, sin embargo, de acuerdo con ese objetivo, tal como la venta de un activo financiero debido a que su riesgo crediticio aumentó. La determinación de si el modelo de negocios es mantener activos para cobrar los flujos de efectivo contractuales, cobrar los flujos de efectivo contractuales y vender activos o algo más, requerirá considerar el volumen y las razones para las ventas. También es necesario aplicar juicio para determinar si los pagos son únicamente pagos de capital e intereses.
- ▶ Decidir si designar instrumentos financieros a valor razonable a través de resultados en el reconocimiento inicial.
- ▶ Calcular el importe de cambio en el valor razonable de un pasivo que sea atribuible a los cambios en el riesgo de crédito propio.
- ▶ Evaluar la efectividad de las coberturas y determinar su ineficacia.
- ▶ Determinar el punto en el que ha habido un aumento significativo en el riesgo de crédito.
- ▶ Determinar si sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo se han transferido y, si ninguna de las partes tiene sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la propiedad, qué parte tiene el control.

NIIF 9



**Sandra
Luna-Victoria**

Socia de Auditoría
EY Perú
sandra.luna.victoria@pe.ey.com

“

En lo que va del año 2023, el sistema financiero peruano viene conservando condiciones económicas relativamente estables, esto a pesar de los factores externos (la crisis bancaria en economías desarrolladas) y factores internos (como los conflictos sociales, políticos y factores climáticos); todo lo anterior, afectó y afecta principalmente a las carteras de personas, micro y pequeñas empresas - MYPE. Las colocaciones por su parte mantienen una recuperación ordenada, donde las tasas de crecimiento vienen acercándose a las tasas que se tenían previo a la pandemia, pero todavía con una menor demanda por parte de los clientes corporativos (esto debido a los conflictos políticos, lo que genera menor confianza por parte de la inversión privada); y el crecimiento de las provisiones por cartera de créditos se ha mantenido en línea con la evolución de las colocaciones; sin embargo, sigue resultando crítico que las variables, datos y supuestos utilizados en los modelos para determinar el deterioro de los activos financieros, de acuerdo con la NIIF 9, sean monitoreados de manera constante para poder ajustar o incluir nuevos datos o juicios expertos acordes con la realidad de manera oportuna.



NIIF

10

*Estados Financieros
Consolidados*

La NIIF 10 considera el control como la base para la consolidación.

La NIIF 10 considera el control para determinar si una entidad tiene una subsidiaria, y también se utiliza en la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, para determinar si existe una combinación de negocios.



Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de un grupo económico (una empresa matriz y sus subsidiarias) como una sola entidad económica.

Una subsidiaria es una entidad controlada por otra entidad llamada empresa matriz o controladora. Una entidad puede ser una corporación, por ejemplo, una sociedad anónima. Una combinación de negocios puede ser la adquisición de una subsidiaria o la adquisición de un negocio que no es una entidad (y, por lo tanto, no es una subsidiaria); por ejemplo, puede ser la adquisición de activos de una entidad, pero no la entidad misma.

Una entidad que tiene una o más subsidiarias (una matriz) debe, con excepción de ciertos casos limitados, presentar estados financieros consolidados. La matriz junto con sus subsidiarias se conocen como un grupo. Los estados financieros consolidados presentan la información financiera del grupo como una única entidad económica. Para lograr este objetivo es necesario que:

- ▶ Se apliquen las mismas políticas contables en la preparación de los estados financieros consolidados. Por ejemplo, si una subsidiaria contabiliza las propiedades de inversión a su valor razonable mientras que otra utiliza el modelo de costo, será necesario que una de estas dos políticas sea seleccionada como la política del grupo y se use de manera uniforme para preparar los estados financieros consolidados.



- Que se eliminen las transacciones intragrupo, es decir, las transacciones entre entidades que son parte del grupo.

Cuando una empresa matriz posee menos del 100 por ciento de una subsidiaria, reconocerá el interés no controlado; es decir, el patrimonio de una subsidiaria que no es atribuible a la empresa matriz. El interés es presentado en el estado consolidado de situación financiera dentro del patrimonio, pero separado del patrimonio de los accionistas de la empresa matriz.

Una controladora no requiere presentar estados financieros consolidados si esta es, a su vez, una subsidiaria controlada en su totalidad, si sus títulos valores no son negociados públicamente, ni se encuentran en proceso de ser negociados públicamente y, si la controladora final (o intermedias) publica estados financieros consolidados conforme a las NIIF que estén disponibles al público. Este también es el caso para una subsidiaria controlada parcialmente por una matriz, si sus otros propietarios han sido informados y no objetan que no presente estados financieros consolidados.

Existe una excepción al principio de que todas las subsidiarias deban de ser consolidadas, para aquellas empresas matrices que son entidades de inversión. Una entidad de inversión es una entidad que: (a) obtiene fondos de uno o más inversionistas con el fin de proporcionar servicios de gestión de inversiones; (b) su propósito comercial es invertir fondos únicamente para obtener retornos por la revalorización de capital, ingresos por inversiones, o ambos; y (c) mide y evalúa el rendimiento de todas sus inversiones sustancialmente sobre la base de valores razonables. Una empresa matriz que es una entidad de inversión mide sus inversiones en sus subsidiarias a valor razonable, con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros, salvo que dicha subsidiaria proporcione servicios relacionados con las actividades de inversión, en cuyo caso la subsidiaria será consolidada.

Los requerimientos de divulgación para las subsidiarias se especifican en la NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades.



Control

Un inversionista, la empresa matriz, controla una inversión, su subsidiaria, cuando el inversionista está expuesto o tiene derechos a retornos variables procedentes de su participación en la sociedad y tiene la capacidad de influir en dicho rendimiento a través de su poder sobre la participada.

El poder del inversionista sobre una inversión surge de los derechos existentes, tales como los derechos de voto y los derechos para designar a directores. Si un inversionista posee opciones para adquirir acciones con derechos de voto, los votos asociados a estas acciones no serán considerados para evaluar si el inversionista tiene poder, salvo que las opciones sean ejecutables cuando se requiera tomar decisiones respecto a las actividades relevantes. Aún así, se evaluarán otros factores como si las opciones se encuentran fuera de mercado

(*out of the money*) y se prevé que se mantendrán así, en cuyo caso estas no podrán ser consideradas. Los instrumentos convertibles y otros derechos potenciales de voto también se consideran. El poder debe ser tal que el inversionista tenga la capacidad actual de utilizarlo para afectar sus retornos. Los derechos de protección no son considerados.

No existe una evaluación separada para “entidades de propósito especial”; se utilizan los mismos principios y lineamientos para evaluar si un inversionista controla una sociedad participada. Un inversionista puede obtener poder sobre una sociedad participada de diversas formas, por ejemplo, en algunas situaciones, teniendo derechos para “entrar” y administrar las actividades de la sociedad participada.



Juicios y estimados

Determinar si existe control requiere una evaluación de todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo una evaluación del propósito y diseño de la sociedad participada, las actividades de la sociedad participada, cómo se toman las decisiones sobre esas actividades y los derechos que posee el inversionista en la sociedad participada. Esta será a menudo una evaluación relativamente sencilla, por ejemplo cuando un inversionista posee más del 50 por ciento de los derechos de votos de una sociedad participada y esta propiedad da lugar al control. En otros casos, dicha evaluación puede requerir un juicio considerable.

La evaluación de control puede ser particularmente desafiante para algunas entidades estructuradas, porque las actividades relevantes en dichas entidades no son usualmente dirigidas por derechos de voto o derechos similares. Asimismo, los beneficios o retornos esperados de dichas inversiones pueden ser más difíciles de evaluar.



NIIF 10



Elizabeth Fontenla

Socia de Auditoría
EY Perú
elizabeth.fontenla@pe.ey.com

“

La NIIF 10 establece los principios para preparar los estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas. Esta norma requiere un análisis sobre la existencia de “control”, siendo éste un concepto fundamental de la consolidación. Las empresas deben considerar aspectos tales como derecho a voto, relaciones de negocio estrechas con terceras partes, derechos otorgados por acuerdos contractuales, configuración de entidades estructuradas, entre otros. Esta norma, conjuntamente con su Guía de aplicación, aborda las complejidades en la determinación del “control”, así como los procedimientos de consolidación.

NIIF

11

*Acuerdos
Conjuntos*

La NIIF 11 establece la manera de contabilizar una participación en un acuerdo que es controlado conjuntamente.

Muchas entidades colaboran con una o más entidades. Por ejemplo, pueden colaborar para emprender un proyecto de construcción de una carretera, investigación sobre un nuevo producto, o fabricar artículos para venderlos.



Aunque la NIIF 11 puede ser la norma que será aplicada a dichas colaboraciones, no siempre será la Norma relevante. Por ejemplo, la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados o la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos podrían aplicarse en su lugar.

Para estar dentro del alcance de la NIIF 11, una entidad debe ser parte de un acuerdo en el cual dos o más partes tienen el control conjunto, es decir, la participación contractualmente acordada en el control sobre un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. El acuerdo puede ser de corto o largo plazo.

Para ser un acuerdo conjunto, más de una parte, pero no necesariamente todas las partes deben poder vetar sobre las decisiones de las actividades relevantes. Sin embargo, el hecho de que haya más de una parte que pueda vetar las decisiones no hace que el acuerdo sea automáticamente un acuerdo conjunto. Para que sea un acuerdo conjunto, el derecho de voto tiene que ser sobre decisiones acerca de las actividades relevantes, es decir, actividades

que afecten significativamente los retornos del acuerdo. Algunos derechos pueden ser protectores, tales como los derechos de un banco que ha prestado dinero a una entidad, y podrían no ser sobre decisiones que afectan las actividades relevantes.

Los acuerdos conjuntos se clasifican como:

- ▶ Operaciones conjuntas: son acuerdos conjuntos en los cuales las partes que tienen el control conjunto (operadores conjuntos) tienen derechos sobre los activos y obligaciones ante los pasivos, relativos al acuerdo.
- ▶ Negocios conjuntos: son acuerdos conjuntos en los cuales las partes que tienen el control conjunto (negocios conjuntos), tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.

El principio de la Norma es que cada parte de un acuerdo conjunto reconoce sus derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Un operador conjunto tiene derechos sobre los activos y obligaciones ante los pasivos, y se requiere que reconozca dichos activos y pasivos, y que contabilice las ganancias y gastos relacionados con su interés en la operación conjunta (conocido internacionalmente como "*gross accounting*").



Para que sea un acuerdo conjunto, más de una de las partes debe poder vetar las decisiones sobre las actividades relevantes.

Un negocio conjunto tiene derechos solo sobre los activos netos y contabiliza dichos activos netos utilizando el método de participación patrimonial, como una sola partida en su estado de situación financiera (conocido internacionalmente como *"net accounting"*).

Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado (es decir, una estructura financiera identificable por separado, por ejemplo, una empresa) es una operación conjunta. Un acuerdo conjunto que esté estructurado a través de un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta, dependiendo de la evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surjan del acuerdo pueden tener cada una la tercera parte de los intereses en una entidad que sea fábrica, W, con el acuerdo contractual entre las tres partes estableciendo que se trata de un "acuerdo conjunto" dentro del alcance de la NIIF 11. El acuerdo contractual requiere el acuerdo de los tres antes que se tomen las decisiones sobre las actividades relevantes. Si W es una empresa cuya forma legal confiere la separación entre las partes y la empresa; X, Y y Z tendrían probablemente derechos y obligaciones legales solo sobre sus activos netos.



Pero si el acuerdo contractual hubiera especificado que:

- a) W no puede vender bienes a terceros; y
- b) X, Y y Z están obligados cada uno a comprar la tercera parte de la producción de W a un precio que cubra cada año los costos fijos y variables de W, pero no más (es decir, que sus precios aseguran que opera en punto de equilibrio);

el efecto resultante sería que X, Y y Z estarían proporcionando todos los flujos de efectivo para que W liquide sus pasivos y estarían recibiendo los beneficios de todos los activos de W. X, a pesar de ser una empresa de responsabilidad limitada, tendría derechos sobre la tercera parte de los activos de W y tendría obligaciones por la tercera parte de los pasivos de W. Lo mismo se aplicará a Y y Z. El acuerdo es una operación conjunta y X, Y y Z contabilizarían, cada una, la tercera parte de los activos de W y la tercera parte de los pasivos de W (y no utilizará el método de participación patrimonial para registrar la posición neta).

No todas las partes del acuerdo conjunto necesitan compartir el control, pero son las partes que comparten el control y que tienen que tener el derecho de veto, quienes serán negocios conjuntos u operadores conjuntos y contabilizarán el acuerdo como se ha descrito líneas arriba. La Norma también estipula cómo las otras partes contabilizarán sus intereses en un acuerdo conjunto.

Los requerimientos de divulgación de los acuerdo conjuntos se especifican en la NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades.



Juicios y estimados

Algunas veces determinar qué partes controlan de manera conjunta un acuerdo será sencillo, mientras que otras veces podrá ser necesario un juicio considerable. Dicha determinación necesariamente incluye una evaluación de si las partes del acuerdo tienen colectivamente el control. Para los juicios relacionados con el control véase la NIIF 10.

La contabilidad de un acuerdo conjunto dependerá de su clasificación-operación conjunta o negocio conjunto-. Determinar la clasificación apropiada requiere la consideración de la estructura del acuerdo conjunto y, si está estructurado a través de un vehículo separado, la forma legal del vehículo separado, los términos del acuerdo contractual y, cuando sean relevantes, otros hechos y circunstancias.



NIIF 11



Carlos Serpa

Socio de Auditoría
EY Perú
carlos.serpa@pe.ey.com

“

En diversos sectores económicos, las empresas celebran acuerdos con otras compañías con la finalidad de desarrollar y operar de manera conjunta distintas actividades económicas que tienen la finalidad de obtener rendimientos.

En este sentido, la NIIF 11 establece los lineamientos para la preparación y presentación de información financiera de entidades que mantengan una participación en acuerdos conjuntos. Esta norma define que el control conjunto “existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control” y considera que una entidad involucrada en un acuerdo conjunto debe determinar el tipo de acuerdo conjunto del cual es parte integrante, según las reglas especificadas en esta norma, y contabilizar su participación de acuerdo con el tipo de acuerdo conjunto que corresponda.

NIIF

13

*Medición del
Valor Razonable*

La NIIF 13 define el valor razonable, establece un marco para medir el valor razonable y requiere divulgaciones relativas a sus mediciones.

Se aplica cuando otras normas requieren o permiten las mediciones o divulgaciones de valores razonables, excepto en circunstancias específicas.



La NIIF 13 no establece cuándo debe utilizarse el valor razonable como base de medición. En su lugar, proporciona un marco para medir el valor razonable cada vez que una norma requiera o permita mediciones de valor razonable, sea usado como base de medición al valor razonable o sea divulgado. Un ejemplo de una medición basada en el valor razonable sería el requerimiento de la NIC 41 de que los productos agrícolas recolectados de los activos biológicos de una entidad se midan, en el punto de su recolección, al valor razonable menos los costos para su venta.

El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en la fecha de medición bajo las condiciones actuales del mercado, en una transacción ordenada entre los participantes del mercado y en el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso. Es un precio de salida. El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica a la entidad, y se mide de esta manera independientemente de si el precio es directamente observable o estimado utilizando alguna técnica de valoración. Al medir el valor razonable, deben utilizarse los supuestos de que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo bajo

las condiciones actuales del mercado, incluyendo supuestos sobre riesgo. Como resultado, las intenciones de una entidad con respecto a un activo o pasivo no son relevantes al medir el valor razonable del activo o pasivo. Para un activo no financiero, como una máquina, su valor razonable se debe basar en el mejor y mayor uso que se pueda hacer del activo, ya sea en combinación con otros activos o de forma independiente, sin importar cómo la entidad que reporta está utilizando el activo. El valor razonable es para un activo o un pasivo en particular; por consiguiente, se debe considerar cualquier característica específica del activo o pasivo, tal como el estado y ubicación de un activo, o cualquier restricción sobre su uso o venta. En el caso de los pasivos financieros y no financieros, o los propios instrumentos patrimoniales de la entidad, la medición del valor razonable asume que dichos pasivos permanecerán vigentes y que se requerirá que el participante del mercado a quien se le transfiera cumpla con la obligación, o asuma los derechos y responsabilidades asociados con el instrumento, es decir, estas partidas no serán liquidadas, canceladas o extinguidas de ningún modo en la fecha de medición.

El punto de partida para medir el valor razonable es un precio de mercado



El 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 la medición; es decir, un precio de salida.

cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico, si este se encuentra disponible. Por ejemplo, si el activo que se mide a valor razonable son 100 acciones de capital en una empresa cotizada, se utilizaría el precio de mercado cotizado. Tal como se describe líneas abajo, dichos precios cotizados se denominan datos de Nivel 1 en la Norma.

Cuando un dato de Nivel 1 para un activo o pasivo idéntico no se encuentra disponible pero existen datos observables, que no son de Nivel 1 para el activo o pasivo (es decir, datos de Nivel 2) o cuando no hay datos observables para un activo o pasivo (es decir, datos de Nivel 3), el valor razonable se mide utilizando una técnica de valuación. La Norma requiere el uso de una técnica de valuación que maximice el uso de datos observables relevantes y minimice el uso de datos no observables y requiere que la técnica de valuación utilizada sea apropiada para las circunstancias y que se aplique de manera consistente. Las técnicas de valorización son consistentes con tres enfoques de valuación ampliamente utilizados: el enfoque de mercado, el enfoque de costos y el enfoque de ingresos.

El enfoque de mercado utiliza precios y otra información a partir de transacciones de mercado que involucran activos o pasivos idénticos o similares. Por ejemplo,



si una entidad está midiendo el valor razonable de un edificio, puede consultar el precio de un edificio vecino idéntico que fue vendido seis meses antes, o puede que no haya un edificio idéntico que haya sido vendido recientemente, de modo que podría consultar precios de edificios similares recientemente vendidos en la misma área. Otro ejemplo es medir el valor razonable de un negocio utilizando múltiplos de precio/ utilidad de ventas recientes de negocios similares. Estos montos, el precio de ventas recientes de edificios o los ratios de precio/ utilidad, formarían el punto de partida para medir el valor razonable del activo de la entidad, y necesitarían ajustes que sean apropiados.

El enfoque de costos refleja el monto que se requerirá actualmente para reemplazar la capacidad de servicio de un activo; esto se denomina a menudo el costo de reemplazo actual.

El enfoque de ingresos convierte montos futuros, por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos, en un monto único actual, es decir descontado. Las técnicas de valor actual, tales como descontar los flujos de efectivo estimados futuros y los modelos de valoración de opciones, son ejemplos de técnicas de valoración que son consistentes con el enfoque de ingresos.

La NIIF 13 establece la jerarquía de valor razonable que categoriza los datos utilizados para medir el valor razonable en tres niveles, como se refiere líneas arriba, a fin de aumentar la consistencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y sus divulgaciones. Las mediciones del valor razonable resultante también se categorizan en los tres mismos niveles, siendo la categoría de medición determinada por el nivel de datos más bajo utilizado y que sea significativo para la medición total. Por ejemplo, si un precio cotizado que es un dato de Nivel 2 es ajustado por un dato no observable que sea significativo para toda la medición, la medición del valor razonable resultante sería categorizada como de Nivel 3. La categorización de la medición de valor razonable resultante determina cuáles son las divulgaciones que deben ser realizadas en los estados financieros.

El objetivo de las divulgaciones en la NIIF 13 es proporcionar a los usuarios información para evaluar las técnicas de valuación y los datos utilizados para desarrollar las mediciones de valor razonable y, para las mediciones recurrentes del valor razonable que utilizan datos no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre las ganancias y pérdidas y otros resultados integrales del período.



Jerarquía del valor razonable

Datos de Nivel 1 son precios cotizados (no ajustados) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede tener acceso en la fecha de medición.

Datos de Nivel 2 son aquellos (que no sean precios cotizados incluidos dentro del Nivel 1) que son observables para el activo o pasivo, ya sea de manera directa o indirecta. Los ejemplos incluyen los precios cotizados para los activos similares en mercados activos y los precios cotizados para activos idénticos o similares en mercados que no son activos.

Datos de Nivel 3 son aquellos no observables para el activo o pasivo.

Los datos no observables deben reflejar los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo. Un ejemplo de dato de Nivel 3 sería un pronóstico financiero desarrollado (por ejemplo, de los flujos de efectivo o ganancias o pérdidas) utilizando los datos propios de la entidad, si no existe información razonablemente disponible que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes.



Juicios y estimados

Las áreas principales de juicio gerencial en la presente Norma incluyen, entre otras:

- ▶ Identificar las características de un activo o pasivo que los participantes del mercado tomarían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo.
- ▶ Determinar si un mercado principal para un activo o pasivo existe y si la entidad tiene acceso a dicho mercado. El mercado principal es el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo. En ausencia de un mercado principal, será necesario identificar el mercado más ventajoso para el activo o pasivo. El mercado más ventajoso es el mercado que maximiza el monto que sería recibido por vender el activo o que minimiza el monto que será pagado por transferir el pasivo, después de tomar en cuenta los costos de transacción y de transporte.
- ▶ Determinar el mayor y mejor uso de un activo no financiero. Dicha determinación se realiza desde la perspectiva de los participantes del mercado, incluso si la entidad reportante le da un uso distinto al activo.
- ▶ Determinar la técnica de valuación apropiada, así como los datos a utilizar. También se necesitará juicio al determinar el nivel en el cual categorizar una medición del valor razonable. Por ejemplo, si un ajuste a un valor razonable de Nivel 2, que sea un dato no observable, es significativo para la medición total, resultará en una medición de valor razonable que debe ser categorizada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, mientras que si no es significativo, la medición debe ser categorizada dentro del Nivel 2.



NIIF 13



Mónica Padilla

Socia de Auditoría
EY Perú
monica.padilla@pe.ey.com

“

La NIIF 13 tiene especial relevancia ya que su aplicación en los estados financieros de las compañías permite que los usuarios de la información financiera y los inversionistas obtengan mayor información para la toma de decisiones, incluyendo información sobre el valor razonable de los activos y pasivos de las compañías, bajo las condiciones actuales del mercado.

La NIIF 13 brinda guías de cómo medir y divulgar el valor razonable de los activos y pasivos de una compañía, incorporando conceptos como el valor que estos tienen en el mercado, la jerarquía de valor razonable, el uso de precios observables y comparables, el uso de metodologías de valorización, entre otros.



NIIF

15

*Ingresos de
Actividades Ordinarias
Procedentes de
Contratos con Clientes*

La NIIF 15 se finalizó en mayo de 2014 y fue emitida en forma conjunta con el consejo de normas de contabilidad financiera de los estados unidos (FASB, por sus siglas en inglés).



La publicación de la NIIF 15 genera requerimientos uniformes para el reconocimiento de ingresos tanto en las NIIF como en los US GAAP. La NIIF 15 especifica los requerimientos para reconocer los ingresos de todos los contratos con los clientes, excepto los contratos que se encuentran dentro del alcance de las normas sobre arrendamientos, contratos de seguros e instrumentos financieros.

El ingreso es fundamental para entender el desempeño de una entidad y es el punto de partida al calcular la ganancia o pérdida. El ingreso es el importe por cobrar por una entidad a cambio de la entrega de bienes y/o servicios a sus clientes. En algunas empresas esto es simple y sencillo de determinar. Por ejemplo, una panadería vende un pan en su tienda por "2" a un cliente que paga de inmediato en efectivo; el ingreso es "2" y se reconocería en el punto de venta. Sin embargo, muchas complicaciones surgen en la práctica.

Por ejemplo, si la panadería introduce un esquema de fidelización para sus clientes en la cual un cliente tiene derecho a un pan gratis una vez que haya comprado nueve panes de la panadería, la panadería tiene que asignar algunos de los "2" de cada venta de los nueve primeros panes a los puntos de fidelidad, sellos, etc., que el cliente canjeará por su pan gratis. Asumiendo que la panadería espera que cada cliente compre diez panes, la panadería reconocerá el ingreso de "1.80" por cada uno de los diez panes.

La Norma establece cinco pasos para ayudar a las entidades a determinar cuándo reconocer el ingreso y cuánto ingreso reconocer. En casos sencillos, tal como el ejemplo de la panadería sin esquema de fidelización, no es necesario seguir cada paso en la medida que la cantidad de ingresos a reconocer y cuándo reconocerlos es evidente. Los pasos son:



Modelo de los cinco pasos para el reconocimiento de ingresos



1 Identificar el (los) contrato(s) con el cliente

1

2

2 Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato



3

3 Determinar el precio de la transacción



4

4 Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño en el contrato



5

5 Reconocer los ingresos cuando (o conforme) la entidad cumpla con una obligación de desempeño





1. Identificar el (los) contrato(s) con el cliente

En muchos casos habrá un contrato escrito, pero no es necesario que sea por escrito como, por ejemplo, en el caso anterior de la panadería. La Norma enumera criterios que deben cumplirse antes que una entidad pueda reconocer un contrato; por ejemplo, el contrato tiene que tener sustancia comercial y debe ser probable que la entidad cobre la contraprestación por los bienes y servicios.

2. Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato

Las obligaciones de desempeño son las promesas que una entidad necesita cumplir para ganar sus ingresos. Un contrato puede contener varias obligaciones de desempeño; por ejemplo, una entidad puede suscribir un contrato para vender un equipo y dar mantenimiento al equipo por tres años después de la venta. Aunque solo se podría especificar un precio en el contrato hay dos obligaciones de desempeño –la venta del equipo y el mantenimiento del mismo–. En el segundo ejemplo de la panadería, una obligación de desempeño fue proporcionar un pan y la segunda obligación de desempeño fue la adjudicación de derechos bajo el programa de fidelización de clientes. Otro aspecto a considerar es si una entidad actúa como principal o como agente, por ejemplo, cuando vende bienes se reconocerá el precio de venta como ingreso si actúa como principal, pero solo una comisión de venta si actúa como agente.



3. Determinar el precio de la transacción

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación al cual la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y/o servicios bajo el contrato. La Norma contiene guías para determinar el importe de la contraprestación, incluyendo:

- ▶ Si el período del pago de la contraprestación es anticipado o diferido y dicho período brinda un beneficio significativo de financiación ya sea a la entidad (pagos por adelantado) o al cliente (pagos diferidos), los pagos se ajustan por el valor del dinero en el tiempo; por lo que se reconocerán los ingresos y los intereses.
- ▶ Una contraprestación no monetaria se mide a su valor razonable.
- ▶ Si la contraprestación incluye un importe variable, el precio de la transacción incluye una estimación de lo que la entidad tendrá derecho a recibir. La entidad debe estimar el importe utilizando el valor esperado o el importe más probable, dependiendo de la medida que se espera predecirá mejor el importe de la contraprestación a la cual tendrá derecho. Por ejemplo, si solo hay dos posibles importes, "100" o "110", dependiendo de si la entidad culmina un proyecto para un cliente en una fecha determinada, el importe más probable puede ser la estimación más adecuada de los ingresos. Por otro lado, si la entidad tuviera una extensa cartera de dichos contratos, el enfoque del valor esperado puede dar una estimación más apropiada de los ingresos para la cartera. La estimación de estos ingresos se incluye en el precio de la transacción solo si es muy probable que no habrá una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados que se reconocieron cuando se resuelva la incertidumbre. Cuando la posibilidad de una reversión significativa es tal que algunos ingresos se excluyen inicialmente del precio de transacción, el importe se incluirá posteriormente cuando sea muy probable que no haya una reversión significativa.



4. Asignar el precio de transacción a las obligaciones de desempeño en el contrato

Si el importe determinado en el Paso 3 se relaciona con más de una obligación de desempeño, la Norma requiere que este se asigne a cada obligación de desempeño (por ejemplo, a la venta de un equipo y al mantenimiento de ese equipo) en proporción a los precios de venta independientes de los bienes o servicios subyacentes. Si un bien o servicio no se vende por separado, se debe estimar un precio de venta para este.

5. Reconocer los ingresos cuando (o conforme) la entidad cumpla con una obligación de desempeño

El ingreso determinado en el Paso 4 se reconoce cuando (o conforme) la entidad cumple con cada obligación de desempeño. La Norma especifica tres criterios y si se cumple con cualquiera de ellos, se cumple con la obligación de desempeño en el tiempo y se reconocen los ingresos en el mismo tiempo. Por ejemplo, los ingresos del mantenimiento al equipo durante un período de tres años se reconocen durante los tres años. En todos los demás casos, se cumple con la obligación de desempeño, y se reconocen los ingresos, en un momento

determinado, que es cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios. La Norma contiene orientación sobre ciertos temas prácticos que surgen al determinar cuándo reconocer los ingresos; por ejemplo, en los acuerdos de consignación, ventas facturadas y retenidas, y concesión de licencias.

Las incertidumbres relacionadas con escenarios desfavorables podrían llevar a las entidades a modificar los contratos con sus clientes o a reevaluar si es probable que reciban la contraprestación a la que tienen derecho. Si ambas partes del contrato acuerdan modificar el alcance o el precio (o ambos) de un contrato, la entidad debe reconocer la modificación de conformidad con los requisitos relacionados con la modificación de contratos que se incluyen en los párrafos 18 al 21 de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. Las entidades deben aplicar juicios significativos para determinar cuándo uno de sus pagos parciales esperados podría indicar que: (1) existe una concesión de precios implícita que deba reconocerse como contraprestación variable; (2) existe una pérdida por deterioro (3) el acuerdo carece de sustancia suficiente para ser considerado un contrato de acuerdo con la Norma.



Juicios y estimados

Las áreas de juicios y estimados que una entidad podría encontrar incluyen:

- ▶ Determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes y/o servicios bajo el contrato; en particular, la estimación del importe de la contraprestación variable, por ejemplo, si un precio unitario se reduce si un cliente compra más de una cantidad específica de unidades durante un año, y si los bienes son vendidos sobre una base de venta o retorno. A veces, determinar si existe un componente significativo de financiación y, si es así, estimar ese componente, también podrá requerir juicio significativo. Medir el valor razonable de la contraprestación no monetaria también podrá requerir juicio.
- ▶ Identificar las obligaciones de desempeño.
- ▶ Determinar si la entidad actúa como principal o agente.
- ▶ Asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño. Si un precio de venta independiente para un bien o servicio no es directamente observable debe estimarse.
- ▶ Determinar cuándo reconocer los ingresos. Los temas incluyen: seleccionar una medida adecuada del progreso para los contratos a largo plazo y otros contratos en los cuales se reconoce el ingreso durante un período de tiempo y estimar el progreso hacia la culminación del contrato; y determinar si es así, si un cliente toma el control de los bienes o servicios, tal como en los acuerdos de consignación cuando los productos, por ejemplo, automóviles, se entregan a un comerciante para su venta a clientes finales.



NIIF 15



Stephanie McLauchlan

Socia de Auditoría
EY Perú
stephanie.mc-lauchlan@pe.ey.com



El reconocimiento de los ingresos es un tema muy relevante para los responsables de la preparación de los estados financieros y para los usuarios de los mismos en todas las entidades; la NIIF 15 nos proporciona los requisitos contables a considerar para este reconocimiento de contratos con clientes a los que se les brinda bienes o servicios, salvo que estén en el alcance de otras NIIF.

Si bien la NIIF 15 entró en vigencia en el 2018 y las entidades ahora están más familiarizadas con los requisitos que establece, no debemos olvidar evaluar cuidadosamente su adecuada aplicación durante la preparación de los estados financieros, especialmente en aquellas entidades que se desempeñan en un entorno de constantes cambios y evolución. Por ejemplo, cuando se tienen acuerdos comerciales que requieren la inclusión de juicios y estimados, que impactan en los procesos y el control interno vinculado a la información financiera que se preparará.



NIIF

16

Arrendamientos



Contabilidad para el arrendatario

Reconocimiento y medición inicial

Los arrendatarios están obligados a reconocer inicialmente un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

El pasivo por arrendamiento se mide al valor presente de los pagos por el arrendamiento que se efectuarán durante el plazo del contrato. El activo por el derecho de uso comprende, de ser aplicable: el importe inicial del pasivo por arrendamiento, los pagos por arrendamiento realizados antes de la fecha de comienzo menos los incentivos recibidos, costos directos iniciales incurridos, y una estimación de los costos por desmantelar, restaurar y retirar el activo.

Se permite a los arrendatarios elaborar una política contable por clase de activo subyacente, para aplicar un método similar al de los arrendamientos operativos de la NIC 17 y, por tanto, no reconocer un activo y pasivo por arrendamiento cuando sea de corto plazo (menor a un año) o el activo subyacente sea de bajo valor.

Medición posterior

Los arrendatarios incrementarán el pasivo por arrendamiento para reflejar el interés, y se reducirá conforme se vayan efectuando los pagos. El activo por el derecho de uso será depreciado según los requerimientos establecidos en la NIC 16. Para aquellos arrendatarios que deprecien el derecho de uso de forma lineal, el efecto de los gastos financieros derivados del pasivo por arrendamiento y la depreciación registrada por el derecho de uso, serán mayores en los períodos iniciales del arrendamiento.

Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento bajo la ocurrencia de ciertos eventos (ej.: cambios en el plazo del arrendamiento, cambios en la renta variable basada en un índice o tasa) que es generalmente reconocido como un ajuste al activo por el derecho de uso.

Los arrendatarios pueden aplicar otras alternativas para la medición del derecho de uso del activo en determinadas circunstancias de acuerdo con la NIC 16 y NIC 40, como son el modelo del valor razonable y el modelo de revaluación respectivamente.



El derecho de uso podrá presentarse de forma separada de otros activos en el balance o divulgados separadamente en las notas (si se presentan junto con otros activos en el estado de situación financiera). De forma similar, los pasivos por arrendamiento serán presentados de forma separada de otros pasivos del balance o divulgados separadamente en las notas (si se presentan junto con otros pasivos en el estado de situación financiera).

Contabilidad para el arrendador

Reconocimiento y medición inicial

La contabilidad para el arrendador bajo esta Norma no ha cambiado sustancialmente bajo la perspectiva de la NIC 17. Los arrendadores continuarán distinguiendo la esencia de la transacción y no la forma legal del contrato para clasificar el arrendamiento entre financiero u operativo.

Para los arrendamientos clasificados como operativos, los arrendadores reconocerán el activo subyacente.

Para los arrendamientos clasificados como financieros, los arrendadores darán de baja el activo subyacente y reconocerán una inversión neta por el arrendamiento (cuenta por cobrar). Cualquier diferencia que se origine entre ambas se reconoce directamente a resultados, asumiendo que la transacción sea a valor razonable.



Medición posterior

Para arrendamientos clasificados como operativos, los arrendadores reconocerán los pagos recibidos como ingresos por alquiler de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática (si ésta es más representativa de la estructura con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente). Se registrará la depreciación correspondiente del activo que es necesaria para obtener estos ingresos. Para arrendamientos clasificados como financieros, los arrendadores reconocerán ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta (cuenta por cobrar). Esta inversión irá reduciéndose en la medida que se reciban los pagos.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior (*leaseback*)

Un vendedor-arrendatario y un comprador-arrendador aplicarán los requerimientos de la NIIF 15 para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta. Si la transferencia del activo satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizado como tal, la transacción se contabilizará como venta y como arrendamiento tanto por el vendedor-arrendatario como por el comprador-arrendador. De no ser así, la transacción se contabilizará como una financiación y se aplicarán los requerimientos de la NIIF 9.



Juicios y estimados

La gerencia deberá determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento, evaluando si el contrato transfiere el derecho a controlar el uso de un activo identificado, por un período de tiempo y a cambio de una contraprestación. Se controla un activo si, a lo largo de todo el período de uso, el cliente tiene:

- (a) derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado; y
- (b) derecho a decidir el uso del activo identificado.

Muchos contratos contienen un contrato de arrendamiento junto con un acuerdo para comprar o vender otros bienes o servicios (que no se consideren componentes del arrendamiento, por ejemplo el mantenimiento). Para estos contratos, los componentes que no se consideren como tal, deberán identificarse y contabilizarse por separado, excepto que los arrendatarios a su elección establezcan en su política contable, por clase de activo subyacente, contabilizar ambos componentes como un único componente de arrendamiento. Los arrendatarios que no sigan en su política contable el uso de esta exención, se encuentran obligados a asignar la contraprestación del contrato a cada uno de los componentes, en función de los precios de venta independientes. Los arrendadores están obligados a aplicar los criterios de la NIIF 15 para asignar la contraprestación que se derive del contrato.

Al igual que ocurría bajo la NIC 17, la gerencia necesita juicios y estimaciones para determinar la tasa de interés implícita en el arrendamiento o bien la tasa incremental por préstamos de la entidad, la vida útil y el valor residual del activo arrendado.



Comparativo entre la NIIF 16 y la NIC 17

Efecto en el estado de situación financiera para el arrendatario:

	NIC 17		NIIF 16
	Arrendamientos financieros	Arrendamientos operativos	Todos los arrendamientos
Activos	✈️ 🏠	-	✈️ ✈️ 🚗 🚗 🏠 🏠 🏠
Pasivos	\$\$	-	\$\$\$\$\$
Derechos y obligaciones fuera del balance	-	🚗 ✈️ 🏠 🏠 \$\$\$\$\$	-

Efecto en el estado de resultados para el arrendatario:

	NIC 17		NIIF 16
	Arrendamientos financieros	Arrendamientos operativos	Todos los arrendamientos
Ingresos	X	X	X
Costos operativos	-	Gasto único	-
EBITDA			↑
Depreciación y amortización	Depreciación		Depreciación
Ingresos operativos			↑
Costos financieros	Intereses		Intereses
Ganancias antes de impuestos			↕



NIIF 16

“



Iván Frías

Socio de Auditoría
EY Perú
ivan.frias@pe.ey.com

En septiembre de 2022 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) emitió enmiendas de alcance limitado a la Norma Internacional de Información Financiera 16 (NIIF 16) - Arrendamientos. (Aprobadas en el Perú en marzo de 2023 por el Consejo normativo de Contabilidad); estas modificaciones añaden requisitos que explican cómo una empresa contabiliza una venta con arrendamiento posterior después de la fecha de la transacción. Una venta con arrendamiento posterior es una transacción en la que una empresa vende un activo y lo arrienda por un periodo de tiempo al nuevo propietario.

Esta aclaración emitida cierra el círculo de cómo se trata una venta con arrendamiento posterior en la NIIF 16.



NIIF

17

*Contratos
de Seguro*

Como resultado de las enmiendas emitidas en junio 2020 por parte del consejo, esta norma es efectiva para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2023.

La NIIF 17 deroga la NIIF 4 Contratos de Seguro.



Alcance

La NIIF 17 es aplicable a todos los tipos de contratos de seguros (p.e.: vida, no vida seguro directo y reaseguro), independientemente del tipo de entidades que los emiten; así como a ciertas garantías e instrumentos financieros con características de participación discrecional. Existen algunas excepciones al alcance de la Norma.

Resumen

En contraste con los requerimientos de la NIIF 4, la cual está basada ampliamente en políticas contables locales, la NIIF 17 proporciona un modelo integral para contratos de seguros, cubriendo todos los aspectos contables relevantes.

El eje principal de la NIIF 17 es el Modelo General (Bloques Constructivos), complementado por:

- ▶ Una adaptación específica para contratos con características de participación directa (el Enfoque de Tarifa Variable).
- ▶ Un enfoque simplificado (Enfoque de Asignación de Prima - EAP), principalmente para contratos de corta duración.

Separación de los componentes

El término desagregación (unbundling) ya no se utiliza. En su lugar, la nueva Norma se refiere a una separación de los componentes de un contrato de seguro. Requiere separar los siguientes componentes de los contratos de seguros: (i) derivados implícitos, si cumplen cierto criterio específico; (ii) componentes de inversión; y (iii) obligaciones de desempeño de proporcionar bienes y servicios que no son de seguros.

Nivel de agregación

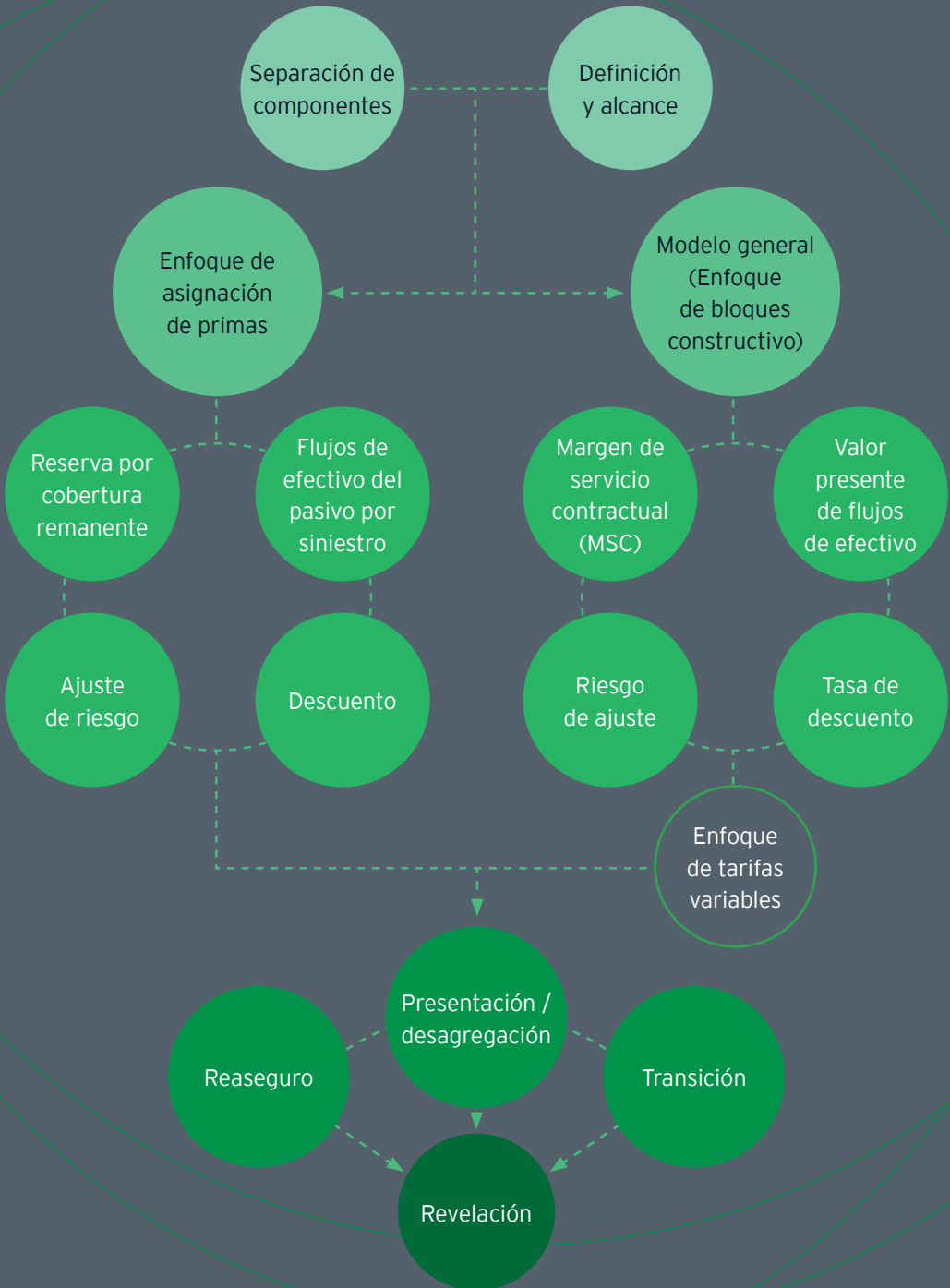
La Norma define el nivel de agregación usado para la medición de los pasivos del contrato de seguro y la rentabilidad relativa.

Cuando se decide cómo deben ser agrupados los contratos para la determinación inicial del margen de servicio contractual (MSC), el nivel de agregación debe ser determinado como sigue:

- ▶ El punto inicial sería un portafolio de contratos. Un portafolio comprende contratos que están sujetos a riesgos similares y son administrados juntos. Para los contratos dentro de una línea de productos, se esperaría que tengan riesgos



Este enfoque se ilustra en la siguiente figura:





similares, por lo que serían del mismo portafolio si son administrados juntos. Los contratos de líneas distintas de productos (por ejemplo, una prima única para rentas vitalicias es diferente a un seguro de vida con un término regular) no tendrían riesgos similares y serían de diferentes portafolios.

- ▶ La entidad debe dividir un portafolio, como mínimo, en los siguientes tres grupos:
 - Contratos onerosos al reconocimiento inicial.
 - Contratos sin posibilidad significativa de convertirse en onerosos posteriormente.
 - Todos los contratos remanentes.
- ▶ Una entidad debe separar la agrupación de contratos emitidos hasta un año.

Si una entidad tiene información razonable y fundamentada para concluir que todos los contratos de un conjunto estarán en el mismo grupo, puede efectuar la clasificación basada en la medición de este conjunto de contratos (*top-down*). Si la entidad no tiene tal información, debe determinar el grupo al cual pertenecen los contratos a través de su evaluación individual (*bottom-up*).

Se permite a una entidad sub-dividir los grupos anteriores en más grupos, basados en sus reportes internos, si esta información cumple ciertos criterios.

Las entidades deben considerar si los flujos de efectivo de contratos de seguros son un solo grupo que afecta los flujos de efectivo de los asegurados de los contratos en otro grupo. En la práctica, este efecto es conocido como mutualización.

Modelo general

El Modelo General aplica para todos los contratos que no tienen características de participación directa y que no son contabilizados bajo el Enfoque de Asignación de Primas (EAP, o *Premium Allocation Approach*, por su siglas en inglés PAA).

El Modelo General está basado en los siguientes bloques constructivos:

- ▶ Estimaciones de flujos de efectivo futuros.
- ▶ Ajuste del valor del dinero en el tiempo y los riesgos financieros relacionados con los flujos de efectivo futuros.
- ▶ Ajuste por riesgo.
- ▶ Margen de Contratos de Servicios.



- i. Los flujos de efectivo esperados en la medición del pasivo por contratos de seguro deben ser explícitos y reflejar de una manera neutral el rango de posibles resultados, basados en las condiciones a la fecha de medición.
- ii. La tasa de descuento se actualizará al cierre de cada período de reporte, con base en el principio de que la tasa debe reflejar las características del pasivo. Como la tasa de descuento incorporará el valor del dinero en el tiempo para una fecha más larga de flujos de efectivo, se espera utilizar una tasa de curva, en lugar de una tasa única.
- iii. El ajuste del riesgo implica un ajuste por medición a los flujos de efectivo esperados basados en la compensación que la entidad requeriría para administrar la incertidumbre sobre el monto y tiempos de los flujos de efectivo generados por los riesgos no financieros al cumplir con el contrato de seguro.

Estas tres primeras bases fundamentales son conocidas colectivamente como el cumplimiento de los flujos de efectivo del pasivo del seguro (“fulfillment cash flows”).

- iv. En adición al cumplimiento de flujos de efectivo, el pasivo del seguro incluye un margen de servicio contractual (MSC)

que representa la utilidad no devengada de un grupo de contratos de seguro. La entidad reconocerá el margen de servicio contractual (MSC) conforme se proporcionen los servicios del grupo de contratos a través del tiempo.

El margen de servicio contractual (MSC) inicial será igual y opuesto al cumplimiento de los flujos de efectivo más cualquier flujo de efectivo de pre - cobertura (p.e.: costos de adquisición), considerando que el grupo de contratos no es oneroso. El margen de servicio contractual (MSC) no puede ser negativo al inicio; y cualquier monto negativo al inicio será reconocido en los resultados inmediatamente. El interés será reconocido a través del margen de servicio contractual (MSC) durante el período del contrato, basado en la tasa de descuento inicial usada para determinar el valor presente de los flujos de efectivo estimados. El margen de servicio contractual (MSC) se presentará en resultados basado en las unidades de cobertura, reflejando la cantidad de beneficios proporcionados y la duración esperada de la cobertura de los contratos remanentes en el grupo. El margen de servicio contractual (MSC) es ajustado subsecuentemente por ciertos cambios en estimaciones de los flujos de efectivo futuros y el ajuste por riesgo. El ajuste es conocido como abierto (*unlocking*).



El cumplimiento de los supuestos de flujos de efectivo será actualizado en cada período de reporte.

Los cambios en el cumplimiento de flujos de efectivo que se relacionan con servicios futuros serán adicionados o deducidos del margen de servicio contractual (MSC) remanente (p.e.: abriendo el MSC).

Los cambios relativos a servicios pasados y actuales (p.e., diferencias entre los reclamos esperados y actuales incurridos en el período actual, y los cambios en la estimación del cumplimiento de flujos de efectivo del pasivo por reclamos incurrido en períodos previos), deben ser reconocidos en resultados como parte de los gastos del servicio del seguro del período. El margen de servicio contractual (MSC) no puede convertirse en negativo en períodos posteriores.

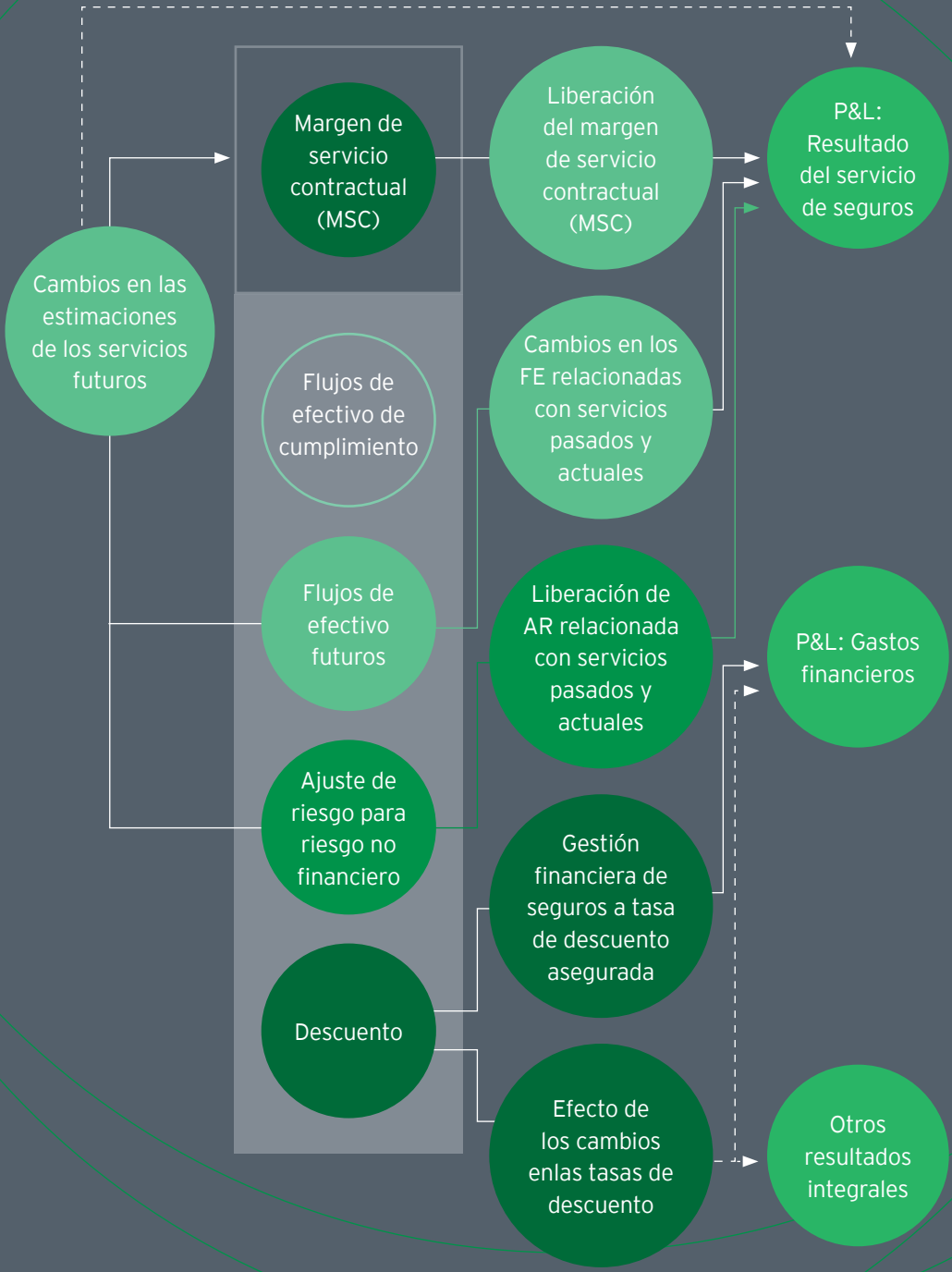
Si el margen de servicio contractual (MSC) se vuelve cero, cualquier cambio desfavorable en las estimaciones del valor presente de los flujos de efectivo es reconocido en resultados.

Los supuestos de la tasa de descuento para el cumplimiento de flujos de efectivo también deben ser actualizados en cada período de reporte. Las entidades podrán elegir si el efecto de cambios en tasas de descuento y cualquier otro cambio en supuestos relacionado con el riesgo financiero es reconocido en resultados o en otros resultados integrales, sobre la base de la política contable elegida y aplicada a los portafolios de contratos, considerando para cada portafolio los activos que mantiene y cómo los contabilicen en dichos activos. Si una entidad elige reportar los cambios en las tasas de descuento en otros resultados integrales, el gasto por interés reconocido sobre el pasivo del seguro en resultados será a la tasa inicial de descuento durante todo el período del contrato.

Bajo el Modelo General, los requerimientos específicos de presentación del ingreso o gasto financiero del seguro se aplican a los contratos de participación indirecta (p.e., contratos de participación que no están en el alcance del Enfoque de Tarifa Variable descrito en el siguiente figura).



La siguiente figura resume el tratamiento de cambios subsequentes en estimaciones:





Enfoque de Tarifa Variable (ETV)

El ETV es una adaptación del enfoque de bloques constructivos aplicado bajo el Modelo General, diseñado específicamente para contabilizar contratos con características de participación directa (también conocidos como contratos de participación directa).

Un contrato tiene características de participación directa si cumple todos los requerimientos siguientes:

- ▶ Los términos contractuales especifican que el asegurado participa en una parte del grupo de partidas subyacentes identificadas claramente.
- ▶ La entidad espera pagar al asegurado un monto igual a una porción sustancial de los retornos del valor razonable de las partidas subyacentes.
- ▶ La entidad espera una proporción sustancial sobre cualquier diferencia en los montos pagaderos al asegurado que varíen con el cambio en el valor razonable de las partidas subyacentes.

Esta evaluación sobre si el contrato cumple estos criterios es efectuada al inicio del contrato y no es modificable posteriormente.

La diferencia entre el valor razonable de las partidas subyacentes y el monto que la entidad está obligada a pagar al asegurado es vista como la consideración por la administración de las partidas subyacentes. La consideración es conocida como la tarifa variable. Inicialmente, esta tarifa comprende la participación en el valor razonable de las partidas subyacentes sobre los cuales los contratos de participación tienen un derecho de participación, menos cualquier flujo de efectivo esperado que no varía en función de las partidas subyacentes (p.e., beneficios fijos por muerte y garantías de retorno mínimo). Como tal, esta tarifa variable representa el margen de servicio contractual (MSC) bajo el ETV.



La siguiente figura abajo ilustra la aplicación de los modelos de contratos de seguros y resume las diferencias de medición entre el Modelo General y el ETV.





El margen de servicio contractual (MSC) bajo el ETV es actualizado subsecuentemente por:

- ▶ Los cambios en la participación de la entidad en el valor razonable en las partidas subyacentes.
 - ▶ Los cambios en el cumplimiento de los flujos de efectivo que no varían en relación con las partidas subyacentes relacionadas con servicios futuros que surgen de:
 - i. Tasa de descuento y riesgos financieros (p.e., garantías de interés mínimo), a menos que la entidad cumpla cierto criterio para la mitigación del riesgo y decida para reflejar la compensación económica de esta mitigación de riesgo, presentar en resultados los efectos derivados de los cambios en los riesgos financieros.
 - ii. Riesgos no financieros - Si la entidad mantiene las partidas subyacentes, tendrá que tomar una opción de política contable, entre:
 - ▶ Desagregación del ingreso o gasto financiero presentando en resultados del período un monto que elimina las inconsistencias contables con el ingreso o gasto incluido en resultados por las partidas subyacentes mantenidas. Esto es conocido como el enfoque de la tasa contable del período actual (*current period book yield approach*); o,
 - ▶ Incluyendo todo el ingreso o gasto financiero del período en el estado de resultados.
- Si la entidad no mantiene las partidas subyacentes, determinará el costo financiero del seguro de la misma manera que para los contratos que están dentro del alcance del Modelo General.



Enfoque de Asignación de Prima (EAP)

Se podría aplicar un enfoque simplificado basado en asignación de una prima al pasivo por cobertura remanente si un grupo de contratos cumple los siguientes criterios de elegibilidad:

- ▶ El período de cobertura, conforme a la definición de límite de contrato de la NIIF 17, sea un año o menos.
- ▶ El uso del EAP produciría una medición del pasivo por cobertura remanente que podría no ser materialmente diferente del resultado (p.e.: sería razonable una aproximación) que seguiría de aplicar el principio básico de medición bajo el Modelo General. La Norma describe ejemplos de las circunstancias en las cuales el EAP no sería una aproximación razonable del Modelo General.

Para contratos contabilizados bajo el EAP, el criterio para la determinación del nivel de agregación ha sido adaptado para reflejar su naturaleza simplificada: una entidad debe asumir que inicialmente no hay contratos onerosos en un portafolio, a menos que existan hechos y circunstancias que indiquen lo contrario. La entidad debe

identificar los contratos con una posibilidad significativa de convertirse en onerosos después del reconocimiento inicial, basada en la probabilidad de cambios subsecuentes en los hechos y circunstancias.

En adición al pasivo de la cobertura remanente, una entidad necesita reconocer un pasivo por siniestros ocurridos. El pasivo por siniestros ocurridos se basa en el cumplimiento de flujos de efectivo (valor descontado esperado de los pagos de reclamos, incluyendo el ajuste por riesgo).

El concepto contable global bajo EAP más el pasivo por siniestros ocurridos es similar a los modelos contables actuales para contratos que no son de vida (usualmente con primas no devengadas y siniestros ocurridos), aunque algunos aspectos tales como el descuento de los reclamos y el ajuste explícito del riesgo, resultarán en algunos cambios comparados con los contratos actuales.



Reaseguro

La Norma requiere que una cedente mida el valor del contrato de reaseguro que mantiene considerando el cumplimiento de flujos de efectivo, ajustados por el riesgo de incumplimiento por el reasegurador, y un margen de servicio contractual (MSC). El cedente debe estimar el valor presente de los flujos de efectivo futuros del contrato de reaseguro de la misma manera en que la parte correspondiente del valor presente de los flujos de efectivo para el contrato de seguro subyacente. El cedente determina el ajuste de riesgo para el riesgo no financiero de manera que represente el monto del riesgo que es transferido a través de los contratos de reaseguro.

En contraste con el modelo para contratos directos subyacentes, el margen de servicio contractual (MSC) inicialmente puede ser también negativo. Sin embargo, si un contrato de reaseguro reembolsa al cedente el pasivo incurrido como resultado de eventos pasados (p.e.: reaseguro retroactivo), un margen de servicio contractual negativo (p.e. el costo de compra del seguro, al cual el Consejo se refiere como una pérdida) se reconocerá en resultados inmediatamente. También se aplican requerimientos específicos para la medición subsecuente de contratos de reaseguro.

Presentación y revelación

La presentación del estado de resultados se basará en la presentación del ingreso del seguro (basado en el concepto de primas devengadas) y los gastos del servicio del seguro (basados en el concepto de siniestros incurridos) para todos los tipos de contratos. Estos montos de ingresos y gastos excluyen cualquier componente de inversión.

Un componente de inversión se define como los montos que un contrato de seguro debe pagar al beneficiario asegurado aún y cuando un evento asegurado no ocurra, por ejemplo, los montos pagaderos al vencimiento del contrato o rescate de un contrato de seguro.

El ingreso de un contrato de seguro será presentado en el estado de resultados conforme la consideración de la entidad para proporcionar servicios bajo los contratos en el período. Las entidades tendrán que presentar separadamente el desempeño por servicio de seguro (p.e.: el ingreso neto del seguro y los gastos de servicio de seguro) del costo o ingreso financiero del seguro.



La NIIF 17 contiene requerimientos específicos de divulgaciones para proporcionar información sobre los montos reconocidos por contratos de seguros, así como la naturaleza y extensión de los riesgos que surgen de estos contratos.

Eventos extraordinarios que impactan en la actividad económica y el sistema de salud podrían afectar a los pasivos de la entidad por las pólizas de seguro emitidas para un amplio rango de líneas de productos como seguros de gastos médicos o seguros de vida, los cuales podrían presentar un mayor número de reclamaciones de seguro por el impacto de estos eventos en el estado de salud de los asegurados. Además, las entidades también podrían verse afectadas a causa de los seguros por siniestros cuya cobertura incluya eventos derivados de la interrupción generada por dichos eventos como seguros por interrupción del negocio, seguros por cancelación de eventos, seguros de viaje y seguros de crédito. No obstante, es posible que los términos contractuales no sean claros en cuanto al derecho de los asegurados a reclamar el pago de indemnización a la aseguradora.

Con relación a la medición, las entidades deberán evaluar el impacto de estos escenarios económicos adversos en sus pasivos de seguros. Asimismo, la evaluación tendría que considerar diversos factores

como el efecto en los siniestros reportados, el efecto en los siniestros ocurridos, pero no (lo suficientemente) reportados, el impacto de estos efectos en los supuestos para estimar los siniestros futuros esperados y el impacto en los gastos de gestión de siniestros de la entidad. Las entidades también deben evaluar si estos escenarios dan lugar a hechos posteriores a la fecha de reporte de los estados financieros y determinar las implicaciones que éstos tendrán en sus estados financieros. Por ello, las aseguradoras deben realizar un análisis cuidadoso de la naturaleza y el impacto de estos hechos posteriores para determinar si tales eventos y condiciones requieren o no que se realicen ajustes de conformidad con la NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Período sobre el que se Informa.

Las entidades tendrán que revelar los supuestos que utilizaron para realizar sus estimaciones, resaltar las incertidumbres y explicar la sensibilidad de la medición de sus pasivos por seguros en caso hayan utilizado supuestos alternativos, explicando la forma como tales pasivos se vieron afectados al incluir los efectos resultantes de tales escenarios. También, las entidades deberán considerar las implicaciones en las revelaciones de capital y una explicación de los eventos ocurridos después de la fecha de reporte de ser el caso.



Fecha efectiva y transición

El Consejo decidió un enfoque retrospectivo para la estimación del margen de servicio contractual (MSC) a la fecha de transición (p.e.: el saldo inicial del período de reporte anual anterior inmediato a la fecha de aplicación inicial). Sin embargo, si es impráctica la aplicación integral conforme es definida por la NIC 8, "Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores" para un grupo de contratos de seguros, la entidad debe elegir una de las dos alternativas siguientes:

- ▶ Enfoque retrospectivo modificado:
Basado en información razonable y soportable sin excesivo costo y esfuerzo para la entidad, ciertas modificaciones son aplicadas en la medida en que la aplicación retrospectiva integral no sea posible, pero conservando el objetivo de alcanzar el resultado más cercano posible a la aplicación retrospectiva.
- ▶ Enfoque de valor razonable: el margen de servicio contractual (MSC) es determinado por la diferencia positiva entre el valor razonable determinado de acuerdo a la NIIF 13 y el cumplimiento de flujos de efectivo (cualquier diferencia negativa debe ser reconocida en las utilidades acumuladas en la fecha de transición).

Tanto el enfoque retrospectivo modificado como el enfoque de valor razonable contienen modificaciones para la determinación de la agrupación de los contratos. Si la entidad no puede obtener la información razonable y soportable necesaria para aplicar el enfoque modificado retrospectivo, debe aplicar el enfoque de valor razonable.

NIIF 17



Desde el 1 de enero de 2023, las compañías aseguradoras deben cumplir con el requerimiento normativo de la NIIF 17 Contratos de Seguro.

Sobre ello, de la información revelada en los estados financieros al 31 de diciembre de 2022, y del primer y segundo trimestre del 2023 de las principales aseguradoras, se describen a continuación algunos asuntos destacables:

a) Metodología de ajuste del riesgo

Para las aseguradoras que revelaron esta información, la gran mayoría mencionó el uso de una técnica de nivel de confianza para la aplicación de este cálculo. Asimismo, otras técnicas mencionadas son el valor en riesgo y el enfoque de margen.

b) Enfoque de asignación de primas (EAP)

Las aseguradoras de vida han adoptado el enfoque de asignación de primas para sus contratos de corta duración (con un año o menos de período de cobertura), incluidos los contratos de beneficios colectivos y seguros de salud. Las aseguradoras de no vida también han adoptado este mismo enfoque para la gran mayoría de sus negocios.

c) Enfoque de la tasa de descuento

La gran parte de aseguradoras que informaron aplicaron la evaluación individual “bottom-up”, y algunas de ellas proporcionaron una mayor información sobre la determinación de la prima de iliquidez (por ejemplo, derivado de sus propios activos).

d) Método de transición

Muchas aseguradoras informaron que utilizaron el enfoque retrospectivo para la transición de esta Norma (ya sea completa o modificada) para una parte significativa o la mayor parte de sus negocios. El enfoque de valor razonable se usa para grupos menos relevantes de contratos de seguro.



Víctor Camarena

Socio de Auditoría
EY Perú
victor.camarena@pe.ey.com



NIC

2

Inventarios

La NIC 2 especifica los requerimientos para el reconocimiento del inventario como activo y como gasto, así como la medición de los inventarios y sus divulgaciones.

Los inventarios son activos mantenidos para la venta en el curso normal de los negocios (productos terminados), trabajo en proceso, materias primas y suministros a ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios (algunas veces denominados "consumibles").



Los inventarios se miden en el estado de situación financiera a su costo o, de ser menor, al valor neto de la realización.

La NIC 2 se aplica a todos los inventarios, excepto a trabajos en proceso en contratos de construcción, instrumentos financieros, activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y los productos agrícolas al momento de la cosecha.

En resumen, el inventario se mide inicialmente a su costo para la entidad, ya sea al costo de su compra o de su producción. Si antes de ser vendido el importe del inventario que se prevé recuperar a través de su venta, neto de los costos de venta y, si es aplicable, neto de cualquier costo para terminarlo, es menor que el costo del inventario a dicha fecha, el valor en libros del inventario se reduce a este menor valor; que se denomina valor neto de realización. Por tanto, los inventarios se miden en el estado de situación financiera al costo o al valor neto de realización, el menor. El valor en libros se reconoce como un gasto en ganancias y pérdidas en el mismo período de reporte en que se reconocen los ingresos por la venta del inventario.

El costo de una pérdida de inventario es su costo de compra, costo de conversión y otros costos incurridos para llevar el inventario a su ubicación y estado actual. La NIC 2 establece mayor orientación para garantizar una aplicación consistente.



El valor realizable neto del inventario es su precio de venta estimado menos cualquier costo para completarlo y cualquier costo para vender.

Por ejemplo, aclara que los descuentos comerciales, rebajas y otros similares se deducen al determinar el costo de compra y que la asignación de los gastos generales de producción fija para los costos de conversión se basa en la capacidad normal de las instalaciones para la producción. La capacidad normal es la producción que se espera lograr en promedio en un número de períodos o temporadas bajo circunstancias normales, tomando en cuenta la pérdida de capacidad que resulta del mantenimiento planeado. Por ello, en caso de que los volúmenes de producción sean menores al promedio, cualquier sobrecosto no asignado será reconocido como un gasto del período en el que se incurrieron. Caso contrario, si las entidades presentaran una mayor producción de determinados productos, la entidad necesitará disminuir el importe por el sobrecosto fijo asociado a cada unidad de producción de manera que los inventarios no sean medidos mayores al costo. También las entidades deberán determinar si algunos costos pueden ser capitalizados. Los costos por préstamos atribuibles directamente se incluyen en el costo de algunos inventarios. No se incluyen en los costos las mermas anormales, costos de almacenamiento (a menos que sean una parte necesaria del proceso de producción antes de un proceso de producción subsecuente), gastos generales de administración que no son costos de producción y gastos de venta.



El costo se calcula por cada artículo del inventario. Por ejemplo, un pequeño negocio de construcción probablemente conoce el costo individual de cada propiedad que ha construido o completado durante el año y de las propiedades parcialmente construidas al final de su año. Por otro lado, su proveedor de ladrillos fabricó 10 millones de ladrillos durante el año, tuvo un inventario inicial de 12,000 ladrillos y un inventario final de 10,000 ladrillos y es improbable que pueda identificar cuánto costó fabricar cada ladrillo en su inventario final. Por consiguiente, el costo de artículos del inventario que no son ni únicos ni segregados para proyectos específicos, se asignan usando ya sea la fórmula de Primeras Entradas y Primeras Salidas (PEPS o FIFO por sus siglas en inglés) o el costo promedio ponderado. La misma fórmula de costo debe utilizarse para todos los inventarios de la misma naturaleza y uso. Para los inventarios de naturaleza o uso diferente, podrá justificarse una fórmula de costeo diferente, y, por consiguiente, líneas de negocio diferentes de una misma entidad podrán aplicar diferentes métodos de medición de inventario. Una diferencia en la ubicación geográfica o en las disposiciones tributarias, por sí

solas, no justifica el uso de una fórmula diferente para inventarios similares. No está permitido el uso de la fórmula Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS o LIFO por sus siglas en inglés) para estimar el costo.

Podrá requerirse una reducción en el valor en libros al valor neto de realización cuando el inventario esté dañado, o se vuelva parcial o totalmente obsoleto, o cuando se reduzca el precio de venta del producto (o se prevé que se reducirá), o se incrementen los costos para completar el producto y prepararlo para la venta (o se prevé que se incrementen).

Existe una excepción del principio de medición en la NIC 2 para los inventarios mantenidos por los corredores-operadores de "commodities" y para los inventarios mantenidos por entidades en un número limitado de otras industrias específicas. Los agentes o intermediarios de "commodities" miden sus inventarios al valor razonable menos los costos para su venta y las entidades en otras industrias específicas los miden a su valor neto de realización. Los cambios en el valor razonable menos los costos para vender, o en el valor neto de realización de dichos inventarios se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en el período del cambio.



Juicios y estimados

La medición del costo del inventario, especialmente los costos de conversión, usualmente requieren juicio. Por ejemplo:

- ▶ Al momento de asignar los gastos generales de producción fijos (por ejemplo, depreciación de máquina y alquiler de fábrica), así como al determinar cuál es la capacidad normal, qué mantenimiento está planeado y qué gastos generales se deben asignar, se requieren juicios y estimaciones;
- ▶ Diferenciar entre merma normal y anormal, y determinar si el almacenamiento es una parte necesaria del proceso de producción antes de que una fase de producción posterior pueda comenzar, requerirán el uso de juicio; y
- ▶ Cuando un proceso de producción da lugar a la producción simultánea de más de un producto, los costos de conversión de cada producto no podrán ser identificables por separado y, de ser así, requiere que el costo total sea asignado entre los productos sobre una base consistente y racional, lo cual probablemente requiera utilizar juicio profesional.

Evaluar si cualquiera de los inventarios debe ser reducido a su valor neto de realización requiere juicio. El valor neto realizable es un valor específico a la entidad y no puede ser igual al valor razonable menos los costos para vender. Medir el valor neto requiere estimaciones de los costos y precios de venta esperados de la entidad para terminar y vender. Estas estimaciones deben basarse en la mayor evidencia disponible y debe tomar en consideración, por ejemplo, las fluctuaciones en el precio y la finalidad para la cual se mantiene el inventario. La evaluación debe tomar en cuenta los eventos que ocurren después de la finalización del período, pero solo en la medida que confirmen las condiciones existentes al final del período (ver NIC 10 Hechos Ocurredos después del Período sobre el que se Informa).



NIC 2



Henry Córdova

Socio de Auditoría
EY Perú
henry.cordova@pe.ey.com



Inflación, devaluación del dólar y apreciación de monedas en algunos países son situaciones constantemente monitoreadas por las empresas rentables y con altos estándares de control, que hoy en día originarían deterioro en el valor de los inventarios. En ese sentido, elegir la forma de costeo, control del movimiento, monitoreo del valor neto de realización y el mantenimiento de la cantidad adecuada de inventarios son algunas de las formas para responder a ello. La NIC 2 y las NIIF en su conjunto, suministran una guía práctica para trabajar en esas respuestas.



NIC

8

*Políticas Contables,
Cambios en
las Estimaciones
Contables
y Errores*

La NIC 8 establece los criterios para seleccionar y cambiar políticas contables y especifica los requisitos contables y de divulgación cuando se cambia una política contable.

También prescribe los requisitos contables y de divulgación para los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores de períodos anteriores.



Es la selección y aplicación de las políticas contables de una entidad la que determina si su ganancia (o pérdida) es un importe u otro. La NIC 8 es por lo tanto fundamental para la elaboración de los estados financieros, porque establece los criterios para la determinación de las políticas contables y cuándo esas políticas pueden cambiarse.

Si una norma especifica la contabilización de una transacción o evento, una entidad debe cumplir con esa norma. Por lo tanto, la política contable de la entidad debe ser consistente con los requisitos de la norma. Cuando no hay requisitos específicos en las NIIF que sean aplicables a una transacción o evento en particular, se requiere que la gerencia determine una política contable que genere información relevante y confiable sobre la transacción o evento. Al hacerlo, la NIC 8 requiere que la gerencia de la entidad considere los requisitos en las normas que tratan de temas similares y, si eso no es suficiente para determinar una política contable adecuada, que considere las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición del Marco Conceptual. Siempre y cuando no haya conflictos con los requisitos establecidos en las normas que se ocupan de temas similares, ni con las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos

de medición del Marco Conceptual, la gerencia también podrá considerar los pronunciamientos más recientes de las fuentes normativas que emplean un marco conceptual similar.

Habiendo seleccionado las políticas contables, éstas deben aplicarse consistentemente a las transacciones y eventos similares en el tiempo. La NIC 8 le permite a una entidad cambiar una política contable solo en dos escenarios:

- ▶ Si una norma nueva o modificada requiere un cambio en una política contable; o
- ▶ Es un cambio voluntario que resulta en que los estados financieros proporcionan información confiable y más relevante que la política anterior.

Los estados financieros incluyen información comparativa para uno o más períodos anteriores. Para mejorar la utilidad de la información financiera, cuando una entidad cambia una o más de sus políticas contables, estos comparativos son generalmente modificados y presentados como si se hubiera aplicado siempre la nueva política contable. Esto se llama aplicar la política de manera retrospectiva y permite una comparación directa entre la situación financiera y los resultados del



Tiene como objetivo mejorar la relevancia y confiabilidad de los estados financieros de una entidad, y la comparabilidad de esos estados financieros en el tiempo y con los de otras entidades.

período reportado y del/de los período(s) comparativo(s) presentado(s). Se hace una divulgación sobre el cambio y su efecto en los estados financieros. Las divulgaciones incluyen, para las entidades que publican las ganancias por acción, el impacto que el cambio en la política contable tuvo sobre las ganancias básicas y diluidas por acción. Por razones pragmáticas, algunas normas nuevas o enmendadas incluyen disposiciones específicas de transición que permitan no aplicar la nueva política contable retroactivamente.

Cuando se haya emitido una nueva norma, pero todavía no haya entrado en vigencia y una entidad decida no aplicarla anticipadamente, la NIC 8 requiere que la entidad divulgue en sus estados financieros el posible impacto de su aplicación.

Además de cambiar las políticas contables, las entidades revisan las estimaciones y corrigen errores materiales. La NIC 8 también especifica cómo las empresas contabilizan y divulgan estos otros cambios, para asegurar que exista consistencia entre las entidades.

Muchas partidas de los estados financieros no pueden medirse con precisión y solo pueden estimarse. Las estimaciones se basan en la última información confiable disponible y se revisan como resultado de nueva información o cambios en las circunstancias. Ya que se reconoce un cambio en la estimación en respuesta a la información o circunstancias que no estaban disponibles en períodos anteriores, los importes de períodos anteriores no se ajustan. El cambio en la estimación se reconoce en el período actual y en cualquier período futuro a presentar.



Por ejemplo, al término del período de reporte 2022, la gerencia de un fabricante-minorista no conocerá exactamente el costo de las reparaciones por garantías relacionadas con los bienes que fabricó y vendió en el 2022; solo puede estimarlo. La provisión que la entidad hace al fin del 2022 incluye una estimación de los costos que se prevé incurrir en los años 2023 y 2024. Al realizar las reparaciones al final del 2023, se detecta un defecto en un modelo lanzado en el 2022, por lo cual al final de dicho año se prevé que el gasto por incurrir durante el 2024 sea mayor al originalmente previsto. En la elaboración de sus estados financieros de 2023, la entidad aumenta la provisión para los costos de garantía que prevé incurrir en el 2024 con respecto a los bienes vendidos en 2022. Este costo adicional se reconoce como un gasto en el cálculo de sus ganancias y pérdidas del 2023; la entidad no ajusta la provisión incluida en sus comparativos de 2022.

Pueden surgir errores a partir de equivocaciones y descuidos, o malas interpretaciones de la información disponible. Los errores se corrigen en el primer conjunto de estados financieros emitidos después de su descubrimiento. Ya que un error es relativo a la información que estaba disponible al elaborar los estados financieros para un período anterior, los errores materiales se corrigen mediante la modificación de los importes comparativos para el/los período(s) anterior(es) presentado(s), como si nunca se hubiera producido el error. El error y el efecto de su corrección sobre los estados financieros se divulgan.

Por ejemplo, si durante la elaboración de los estados financieros de 2023 una entidad descubre que en 2022 había registrado por error el costo esperado de las reparaciones por garantía de los bienes vendidos en 2022 dos veces, los importes para el 2022 incluidos como comparativo en los estados financieros de 2023 se ajustarían si el error fue material. Es decir, si el error fue material, el ajuste por la corrección no afecta los resultados del 2023.



Juicios y estimados

En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de ser representaciones exactas. En consecuencia, el uso de estimaciones razonables es una parte fundamental de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. La estimación involucra juicios basados en la última información confiable y disponible. Las estimaciones inevitablemente requerirán ajustes. Por lo tanto, el efecto de la revisión de estimaciones realizadas en los estados financieros del período anterior se reflejará en los períodos actuales y posiblemente futuros.

La enmienda a la NIC 8 (vigente desde el 1 de enero de 2023) aclara que los efectos sobre una estimación contable de un cambio en un input o un cambio en una técnica de medición son cambios en las estimaciones contables si no son el resultado de la corrección de errores en periodos anteriores. La definición anterior de un cambio en la estimación contable especificaba que los cambios en las estimaciones contables pueden resultar de nueva información. Por lo tanto, tales cambios no son correcciones de errores.

En ausencia de una norma que sea específicamente aplicable a una transacción, a otro evento o condición, la gerencia ejerce su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable que genere información que sea pertinente y confiable.

Una entidad puede cambiar voluntariamente una política contable solo si el cambio genera estados financieros que proporcionen información fiable y más relevante. Hacer dicha determinación requerirá juicio en algunos casos. Sin embargo, para algunos activos para los cuales una selección de modelos de medición está disponible, por ejemplo, propiedad de inversión, es muy improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del coste genere información más relevante.

También se hacen juicios en relación con la contabilidad para la corrección de errores de períodos anteriores. Por ejemplo, una entidad debe determinar si un error es material porque, en tal caso, la entidad debe modificar comparativos para corregir dicho error. La materialidad no se determina únicamente por el tamaño y puede depender en forma importante del juicio profesional.

NIC 8

“



Liz Trujillo

Socia de Auditoría
EY Perú
liz.trujillo@pe.ey.com

Las empresas están pasando por un proceso de transformación digital, que parece ser prácticamente requisito mínimo para mantenerse y crecer en el mercado actual. Incluso, estos cambios generan la creación de nuevas necesidades de los consumidores y apertura de nuevos mercados. Ante esta situación, las empresas se enfrentan a muchos retos a nivel comercial y operacional; sin embargo, dichos retos no solo es a nivel comercial, sino también tiene implicancia en la preparación y la emisión de los estados financieros, es decir, se debe evaluar si la nueva información cambia posiciones iniciales de las políticas contables adoptadas y/o generan cuestionamiento si algunos tratamientos definidos en años anteriores están correctos, o se debe cambiar algunos supuestos de algunas estimaciones contables. En dichas circunstancias se vuelve crucial la aplicación de la NIC 8, dado que ayuda a las empresas a evaluar en qué escenario se encuentran; es decir, si estás ante un cambio de estimación o errores identificados de años anteriores. De esta manera la norma te brinda los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar en los estados financieros.



NIC

10

*Hechos Ocurridos
después del
Período sobre el
que se Informa*



Los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros son todos aquellos eventos, ya sea favorables o desfavorables, que ocurrieron entre el cierre del período de reporte y la fecha en la que se autorizó la emisión de los estados financieros. La NIC 10 Hechos Ocurridos después del Período sobre el que se Informa hace una distinción entre los hechos posteriores que requieren ajuste y los que no los requieren.

El principal reto que enfrentan las entidades es la forma como deben determinar qué hechos posteriores a la fecha de los estados financieros deben reflejarse en los estados financieros como eventos que requieren ajustes y, con respeto a los hechos que no requieren ajustes, qué revelaciones adicionales deberían presentarse.

Reconocimiento

Muchos gobiernos adoptaron diversas medidas frente a eventos extraordinarios que impactaron en la actividad económica y el sistema de salud, incluyendo restricciones de viaje, cuarentenas, cierres de negocios y otros espacios y el confinamiento de ciertas áreas. Estas medidas afectaron la cadena de suministro mundial, así como la demanda de bienes y servicios. Estas respuestas del gobierno y sus respectivos efectos están en constante evolución.

Revelaciones

Determinar si los eventos deben resultar en ajustes a los estados financieros o no depende de la naturaleza del evento posterior y de la consideración contable. En muchos casos, esta evaluación será muy crítica y, por lo tanto, las entidades deberán considerar si se requieren revelaciones sobre este juicio, bajo las circunstancias relevantes.

Si la gestión concluye que el evento no requiere de ajustes, pero su impacto es material, la entidad debe revelar la naturaleza del evento y realizar una estimación del efecto financiero que este tendrá. Por ejemplo, la entidad tendría que describir cualitativa y cuantitativamente la forma como la volatilidad del mercado posterior al cierre del ejercicio afectó sus inversiones de capital y la forma como las medidas que impuso el gobierno podrían afectar sus operaciones, etc. En caso de que la entidad no pueda realizar esa estimación, tendrá que revelar este hecho en sus estados financieros.



NIC

12

*Impuesto a
las Ganancias*

La NIC 12 especifica la contabilidad para los impuestos determinados sobre los ingresos, estableciendo cómo contabilizar el impuesto corriente y diferido.

Los impuestos a las ganancias, para los fines de la NIC 12, son: todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en los beneficios imponibles; y los impuestos tales como las retenciones de impuestos, pagaderos por una subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto sobre las distribuciones a la entidad que reporta. Los impuestos a las ventas, como el impuesto al valor agregado, no son impuestos a las ganancias.



El gasto por impuesto a las ganancias reconocido en los estados financieros comprende el impuesto corriente y el diferido.

El impuesto corriente es el monto del impuesto a las ganancias a pagar, o recuperar, con respecto al beneficio imponible, o pérdida por impuestos, para el período.

Debido a que las reglas para determinar los beneficios imponibles no son las mismas que aquellas para determinar los beneficios contables, surgen diferencias y, generalmente, los beneficios imponibles para un período no son iguales a los beneficios contables para dicho período. Algunas de estas diferencias son diferencias permanentes, por ejemplo, si las autoridades tributarias no permiten que se deduzca un gasto particular al calcular los beneficios imponibles. Otras son diferencias temporales. Por ejemplo, algunas partidas de ingreso y gastos serán reconocidas en las ganancias y pérdidas en un período anterior o posterior al momento en que son reconocidas en el cómputo actual de impuestos. Otro ejemplo de una diferencia temporal es cuando existe una combinación de negocios y una serie de los activos y

pasivos adquiridos son reconocidos a su valor razonable. El beneficio contable se basará en los valores razonables, mientras que los beneficios imponibles en muchas jurisdicciones se basarán en el costo. La NIC 12 requiere que se reconozca el impuesto diferido sobre la base de las diferencias temporales. El efecto combinado del impuesto corriente y diferido es que el efecto del impuesto de una transacción se reconoce cuando se reconoce dicha transacción.

Un impuesto diferido que surge por la adquisición de un negocio se reconoce como parte de la contabilidad para la adquisición de dicho negocio, es decir, se reconoce como parte del valor razonable de los activos netos identificables adquiridos. Las consecuencias impositivas, tanto corrientes como diferidas, de otras transacciones y eventos se reconocen en el mismo lugar que la transacción o evento que resultó en la consecuencia impositiva, es decir, ya sea en ganancias y pérdidas, o en otros resultados integrales, o directamente en el patrimonio.



El efecto combinado del impuesto corriente y el diferido es que el efecto tributario de la transacción se reconoce cuando esta se registra.

Existe una serie de diferentes enfoques sobre el impuesto diferido. El enfoque que toma la NIC 12 es un enfoque de balance general, que requiere, como se indica anteriormente, que se reconozca el impuesto diferido sobre la base de las diferencias temporales, dando así lugar a activos o pasivos por impuestos diferidos. Las diferencias temporales se definen como diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos en el estado de situación financiera, y el monto atribuido a dicho activo o pasivo para fines tributarios. La NIC 12 trata sobre el monto atribuido a dicho activo o pasivo para fines tributarios como base imponible. Por ejemplo, si los intereses por cobrar de "100" se consideran como activo en el estado de situación financiera, la determinación de si existe o no una diferencia temporal dependerá de la posición tributaria.

Si los ingresos por intereses son gravados al ser reconocidos en ganancias y pérdidas, el interés será incluido en la utilidad imponible para el período de reporte y, por consiguiente, su efecto imponible estará en la carga fiscal actual para el período de reporte. Cuando se recibe el efectivo (es decir, se recupera el activo) no surgen más impuestos. En consecuencia, la base imponible del monto por cobrar será "100". Por lo tanto, no existirá ninguna diferencia temporal, ni ningún impuesto diferido.



Por otro lado, si el interés es gravado al ser cobrado en efectivo, el monto registrado no será incluido en el beneficio imponible para el período de reporte y, por lo tanto, no tendrá ningún impacto sobre la carga fiscal corriente para el período de reporte. Cuando se reciba el efectivo (es decir el activo es recuperado), este se considerará para los impuestos. En consecuencia, la base imponible del monto por cobrar es cero. Por consiguiente, surge una diferencia temporal de "100" y un impuesto diferido (un pasivo, en este caso) igual a la multiplicación de la diferencia temporal por la tasa de impuesto relevante.

Un activo por impuesto diferido puede resultar de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como de diferencias temporales. Los activos por impuestos diferidos; es decir, el impuesto recuperable, solo pueden ser reconocidos si es probable que existan beneficios imponibles disponibles contra los cuales las pérdidas imponibles, u otras partidas deducibles de impuestos, puedan ser utilizadas. El beneficio imponible puede estar disponible ya sea en el futuro o, si se permite el traslado de pérdidas a períodos anteriores, en un período anterior. Existen ciertas excepciones especificadas para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos, por ejemplo, no se reconoce el impuesto diferido cuando se reconoce por primera vez la plusvalía (*goodwill*).

En jurisdicciones donde las revaluaciones de activos no afectan su base imponible, es decir, si el monto deducible de impuestos no se incrementa de forma similar, el impuesto diferido surge sobre el excedente de revaluación.



La tasa de impuesto utilizada para computar el impuesto diferido es la tasa que se prevé aplicar cuando se recupera o paga el impuesto, sobre la base de las tasas y leyes tributarias que hayan sido promulgadas total o sustancialmente al final del período de reporte.

Ante disposiciones gubernamentales por posibles eventos extraordinarios que impactan en la actividad económica, se incluyen concesiones del impuesto sobre la renta y otros descuentos. Las entidades necesitan considerar el impacto que estos cambios legislativos tendrán en el reconocimiento del impuesto a la renta.

Los cambios futuros en los montos reconocidos en los estados financieros que resulten de nueva información o más experiencia generalmente se tratarán como cambios en las estimaciones contables. Al aplicar sus juicios y estimaciones, las entidades podrían querer considerar la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, ya que provee lineamientos que pueden ayudar a las entidades al momento de contabilizar la incertidumbre que existe respecto a la posición tributaria frente a los posibles cambios en la legislación. Esto requiere que la entidad considere si es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento tributario incierto.

Es posible que algunos gobiernos estructuren los beneficios fiscales que ofrecen y establezcan que solo serán aplicables a las entidades que sean vulnerables a dichos eventos extraordinarios sobre la base de ciertos criterios de elegibilidad. Esto podría generar incertidumbre y requerir que las entidades realicen juicios y estimaciones al evaluar su posición fiscal.



Juicios y estimados

Existen varios aspectos en la contabilización del impuesto a la renta que requieren de juicios y estimaciones de la gerencia. Por ejemplo, los activos por impuestos diferidos solo pueden ser reconocidos si es probable que existan beneficios imponibles futuros para absorber las pérdidas o créditos fiscales u otras diferencias deducibles.

Por consiguiente:

- ▶ La gerencia debe determinar si es probable que estén disponibles beneficios imponibles contra los cuales se pueda utilizar una diferencia temporal deducible. Esto solo puede ocurrir si existen suficientes diferencias temporales imponibles relativas a la misma autoridad tributaria y la misma entidad imponible, que se esperan revertir: (a) en el mismo período que la reversión prevista de la diferencia temporal deducible; o (b) en períodos anteriores o posteriores en los cuales una pérdida tributaria que surge del activo por impuesto diferido puede ser utilizada.
- ▶ Cuando la gerencia considera que no es probable que existan suficientes beneficios imponibles para utilizar todo el activo por impuesto diferido, la gerencia debe estimar el monto de los beneficios imponibles tal como se indica líneas arriba o mediante oportunidades de planeamiento tributario a disposición de la entidad, que permita generar beneficios imponibles en los períodos apropiados.
- ▶ Además, cuando una entidad presenta un historial de pérdidas recientes, se requiere de un juicio adicional. Cuando no existan diferencias temporales imponibles suficientes para utilizar las pérdidas fiscales u otras partidas deducibles de impuestos, la Norma requiere que la gerencia considere si existe “otra evidencia convincente” de que habrán beneficios imponibles suficientes contra los cuales la entidad pueda utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados. El monto reconocido y la naturaleza de la evidencia que respalda su reconocimiento tiene que ser divulgado.



Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a tasas tributarias previstas a ser aplicadas cuando el impuesto sea recuperado o pagado. Estas tasas se basan en las tasas tributarias y leyes que han sido totalmente y sustancialmente promulgadas al final del período de reporte, y que reflejan la manera en la que la entidad prevé, al final del período de reporte, recuperar (liquidar) el valor en libros de sus activos (pasivos). Esto da lugar a una serie de juicios y estimaciones, por ejemplo, cuando se aplican diferentes tasas tributarias en diferentes períodos y/o a diferentes niveles de ganancias imponibles, la gerencia debe:

- ▶ Pronosticar el período en el cual se espera revertir las diferencias temporales; y
- ▶ Estimar las tasas promedio previstas a ser aplicadas a los beneficios imponibles de los períodos en los cuales se prevé revertir las diferencias temporales.

Para algunas transacciones calificadas como pagos basados en acciones, el monto que las autoridades tributarias permitirán como deducción en períodos futuros podría no ser conocido al final del período. En consecuencia, la base imponible debe estimarse sobre la base de la información disponible al final del período de reporte.



NIC 12



La NIC 12 establece los principios de cómo reconocer las diferencias que se originan entre los resultados por aplicación de las NIIF (base contable) y aquellos ajustes requeridos para determinar la base imponible del impuesto (base tributaria).



Carlos Valdivia

Socio de Auditoría
EY Perú
carlos.valdivia@pe.ey.com

Adicionalmente, la NIC 12 establece también los lineamientos para el reconocimiento como cuenta por cobrar de los pagos que realizan las empresas por acotaciones relacionadas con el impuesto a la renta y que, posteriormente a su pago, son reclamadas. La NIC 12 define los principios de este análisis, que requiere de la aplicación de juicio profesional, debido a que es un tema complejo y demanda del involucramiento de la Gerencia y el Directorio en aquellos casos significativos.

NIC

16

*Propiedades,
Planta y Equipo*

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que se prevé utilizar por más de un período contable en la producción o prestación de bienes y servicios, para alquilar a terceros, o para administración.

Sin embargo, la contabilidad para propiedades de inversión se especifica en la NIC 40 Propiedades de Inversión, y no en la NIC 16.



La mayoría, si no todos los negocios tienen propiedades, planta y/o equipo; por ejemplo, un edificio para oficina principal, maquinaria para fabricar un producto o equipos tales como vehículos para entregas. La NIC 16 establece cómo las entidades deben contabilizar estos activos; por ejemplo, lo que debe ser o no incluido en el costo, cómo se mide el costo, cómo se contabilizan los activos posteriormente, incluyendo el cálculo de depreciación y los requisitos mínimos si los activos van a ser contabilizados a montos revaluados.

Existen otras normas que se aplican a algunas partidas que de otro modo serían contabilizadas de acuerdo con la NIC 16. Por ejemplo, si un elemento de propiedad, planta o equipo se mantiene para la venta, deja de estar dentro del alcance de la NIC 16 y se encuentra, en cambio, dentro del alcance de la NIIF 5. De manera similar, la NIC 40 se aplica a las propiedades de inversión.

Las propiedades, planta y equipo se registran inicialmente a su costo, el cual incluye todos los desembolsos necesarios para que el activo se encuentre en condiciones de uso, es decir, en la ubicación y en el estado requerido para que esté listo para su uso. Los costos de preparación de donde se localizará el activo y los costos para las pruebas de los equipos son ejemplos de desembolsos que forman parte del costo de un elemento de propiedad, planta o equipo. Los costos por préstamos directamente atribuibles a la construcción de un activo por la propia empresa se incluyen en el costo del activo (NIC 23 Costos por Préstamos). El costo también incluye un estimado de los costos de desmantelamiento y restauración del local al final de la vida útil de los activos cuando la obligación resulte en la adquisición o instalación del activo (y no durante el tiempo en que el activo se utiliza para fabricar los inventarios). El costo se mide como el valor razonable que se paga, de modo que si el pago se extiende más allá de los plazos de crédito normales, el costo es el valor presente del pago en efectivo.



El método de depreciación, por ejemplo, el método de línea recta o de unidades de producción, debe reflejar la forma en la cual se prevé que el servicio potencial del activo sea consumido por la entidad.

Cabe resaltar que, en la última enmienda a la NIC 16, se indicó que no se permite reducir del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo las ventas que se materialicen mientras dure el proceso atribuible, a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. En su lugar, la entidad reconocerá los ingresos de estas ventas y costos asociados de producción, resultados.

Debido a que el elemento será utilizado durante más de un período contable, este se reconoce como un activo en el estado de situación financiera, y no como un gasto en el período en el que se adquiere. Sin embargo, el costo necesita ser reconocido como gasto, y la depreciación es el método contable que se utiliza para reconocer dicho costo, o una parte relevante de este, como un gasto a medida que el activo se consume por su uso en el negocio. El monto total que se reconoce como gasto durante la "vida útil" del activo es el costo menos los ingresos estimados por su disposición final; esto se denomina el importe a depreciar del activo.



El ingreso estimado por su disposición final, denominado "Valor residual", es el monto que la entidad recibiría por el activo a la fecha de reporte financiero si el activo estuviera tan desgastado (por ejemplo, después de producir 8 millones de unidades) como estará al final de su vida útil. No es el monto estimado lo que la empresa espera recibir después de un período de varios años. La razón de esto es que el efecto de la inflación, u otros factores, podrían incrementar los ingresos esperados por su disposición en el tiempo y porque la depreciación es un método de asignación de costos. El Consejo no quiso que incrementos futuros en los estimados de ingresos por disposición primen sobre la necesidad de su depreciación.

La vida útil se expresa ya sea como un período de tiempo o como el número de unidades de producción, o algo similar, que se prevé obtener del activo, cualquiera que sea el más relevante para el activo y para la forma en que este será utilizado por la entidad. A menos que una entidad tenga la intención de mantener un activo durante toda su vida útil, su vida útil no será la vida total del activo, sino la parte del total durante la cual la entidad espera beneficiarse del activo. Por ejemplo, si una máquina es capaz de generar 10

millones de unidades de producción, pero una entidad planea enajenar la máquina después que haya producido 8 millones de unidades, la vida útil de la máquina para dicha entidad es de 8 millones de unidades.

Si una entidad adquiere un edificio, necesitará reemplazar el techo del edificio a la mitad de la vida de dicho edificio. En lugar de tener una vida útil y un método de depreciación para todo el edificio, la entidad depreciaría el techo en forma separada del resto del edificio. Así, también podrá dividir el resto del edificio en varios componentes; por ejemplo, podrá depreciar el ascensor por separado.

Esto es debido a que la NIC 16 requiere que cada parte de un elemento de propiedad, planta y equipo con un costo que es significativo en relación con el costo total de la partida, sea depreciado por separado, a menos que dicha separación no tenga un efecto material en el gasto por depreciación porque el método de depreciación y la vida útil son los mismos que para la otra parte significativa. Generalmente, el reemplazo de un componente de propiedad, planta y equipo se reconoce como un activo, y el desembolso por reparaciones y mantenimientos del día a día se tratan como un gasto.



El método de depreciación aplicado, por ejemplo, el método de línea recta o el de unidades de producción, debe reflejar la forma en la cual la entidad prevé consumir el servicio potencial del activo. El método y la tasa de depreciación se revisan al final de cada período de reporte. Además, la NIC 36 Deterioro de Activos requiere que una entidad evalúe al final de cada período de reporte si existen o no indicios de que un elemento de propiedad, planta o equipo está deteriorado.

Después de la adquisición, una entidad puede elegir medir la propiedad, planta y equipo ya sea al costo menos la depreciación y el deterioro acumulados, o a su valor revaluado, que representa su valor razonable en la fecha de valuación menos cualquier depreciación y deterioro acumulados. Si una entidad elige el modelo de revaluación, las valorizaciones deben realizarse con suficiente regularidad para asegurar que el valor en libros del activo no difiera en forma significativa de su valor razonable al final del período de reporte, asimismo todos los activos dentro de la misma clase de propiedad, planta y equipo deben ser revaluados. La depreciación se

calcula utilizando el monto revaluado.

Los incrementos por la revaluación se acreditan usualmente a otros resultados integrales, fuera de ganancias y pérdidas, y acumulados en un componente del patrimonio denominado "excedente de revaluación".

Si se vende o da de baja un elemento de propiedad, planta y equipo, la ganancia o pérdida se incluye en ganancias y pérdidas.



Juicios y estimados

Se requieren diversos juicios y estimados en relación con la propiedad, planta y equipo, por ejemplo:

- ▶ Clasificación de una propiedad: esto requiere determinar si una propiedad, o parte de una propiedad, debe ser clasificada como propiedad de inversión o propiedad, planta y equipo; por ejemplo, cuando una parte de una propiedad es mantenida para fines de apreciación de capital ó para alquiler y la otra parte es mantenida para uso propio de la entidad; y también cuando una entidad proporciona importantes servicios auxiliares a los ocupantes de una propiedad que posee (ver el resumen de la NIC 40).
- ▶ Medir el costo de la propiedad, planta y equipo. En muchos casos, esto será sencillo, pero puede involucrar un número de juicios y estimados; por ejemplo:
 - Determinar el costo de una partida construida por la entidad. Si una entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de sus operaciones, el costo del activo es usualmente el mismo que el costo de construir un activo para la venta (ver los resúmenes sobre la NIC 2 Inventarios y la NIC 23 Costos por Préstamos).
 - Estimar el costo del retiro o desmantelamiento futuro de un activo y la restauración del local (ver resumen sobre la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes).
 - Juzgar si un gasto posterior a la adquisición de la propiedad, planta y equipo deberá ser capitalizado; es decir, reconocido como un activo, o reconocido como un gasto inmediatamente; por ejemplo, el servicio de mantenimiento diario de un activo debe ser tratado como un gasto –“reparaciones y mantenimiento”.



- ▶ Calcular el gasto por depreciación identificando los componentes significativos de un activo, y su costo, los cuales deben ser depreciados por separado. Luego, estimar la vida útil y el valor residual y determinar el método de depreciación que es apropiado para un activo, o componente de un activo.
- ▶ Medir el valor razonable de un activo contabilizado utilizando el modelo de revaluación y para el cual no existe un mercado activo para una partida idéntica (ver resumen sobre la NIIF 13 Medición del Valor Razonable).
- ▶ Determinar las clases de activos (una agrupación de activos de naturaleza y uso similares en las operaciones de una entidad) en las cuales presentar la propiedad, planta y equipo en los estados financieros.



NIC 16



Ricardo Del Águila

Socio de Auditoría
EY Perú
ricardo.del-aguila@pe.ey.com



Una dificultad que enfrentan las compañías es cómo contabilizar los resultados a lo largo del tiempo si muchos de los desembolsos que realizan en el período actual también contribuyen a períodos contables futuros. Esta se acentúa aún más en una coyuntura de incertidumbre económica, cambios en los modelos de negocios y cambios tecnológicos importantes.

La NIC 16 establece el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo (PP&E) en cuanto a su reconocimiento, la determinación de sus valores en libros, cargos en depreciación y pérdidas por deterioro que se reconocerán en relación con ellos.



NIC

20

*Subvenciones
del Gobierno*



Requerimientos

La NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, es aplicable al reconocimiento y la revelación de las subvenciones del gobierno y a la revelación de otros tipos de ayuda gubernamental. Es importante hacer una distinción entre las subvenciones del gobierno y otras formas de ayuda gubernamental porque los requisitos contables de la Norma solo son aplicables a las primeras. Las subvenciones del gobierno son transferencias de recursos a las entidades a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación. El propósito de las subvenciones del gobierno, que también se conocen como subsidios o primas, y otras formas de ayuda gubernamental, por lo general es para alentar a las entidades del sector privado a tomar medidas que normalmente no habría tomado si no hubiese recibido la ayuda.

La Interpretación SIC-10, Ayudas Gubernamentales - Sin Relación Específica Con Actividades de Operación, aborda la situación de algunos países en los que las entidades reciben ayuda gubernamental sin que esta establezca alguna condición relacionada específicamente con sus actividades de operación, siendo el único requisito el de operar en ciertas regiones o sectores de la industria.

Alcance

Ante posibles eventos extraordinarios que impactan en la actividad económica, los gobiernos, agentes y otros organismos similares de muchos países esperan medidas pertinentes para ayudar a las entidades en respuesta frente a estos escenarios económicos adversos. Estas medidas incluirían subsidios directos, exenciones fiscales, reducciones de impuestos y créditos, ampliaciones del plazo de vencimiento de las pérdidas fiscales por amortizar, reducciones en las exacciones públicas, reducciones o aplazamientos en los pagos de renta y créditos con una tasa de interés baja.



A pesar de que los beneficios derivados de un crédito con una baja tasa de interés se tendrían que reconocer en conformidad con la NIIF 9 Instrumentos Financieros y la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, no todas estas medidas deben reconocerse como subvenciones del gobierno. Por ejemplo, una reducción del impuesto a la renta debería reconocerse bajo la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, las reducciones o aplazamientos en los pagos de la renta deberían reconocerse bajo la NIIF 16 Arrendamientos, y las ayudas gubernamentales asociadas a la actividad agrícola deberían reconocerse bajo la NIC 41 Agricultura.

Por consiguiente, las entidades deben analizar cuidadosamente todos los hechos y circunstancias para aplicar apropiadamente las normas contables. En esta sección, nos enfocaremos en el reconocimiento de las subvenciones del gobierno de conformidad con la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales y haremos un análisis más detallado en otras secciones para discutir el reconocimiento de ciertas medidas que son reguladas por otras normas contables.

Reconocimiento en el estado de situación financiera

Las subvenciones del gobierno deben reconocerse como activo únicamente cuando exista la seguridad de que la entidad cumplirá con las condiciones impuestas y que esta recibirá las subvenciones. Por ejemplo, si el gobierno decide otorgar subsidios especiales a las entidades afectadas, estas subvenciones del gobierno pueden reconocerse únicamente cuando ya se confirmó que la entidad es elegible para recibir el subsidio y que ha cumplido con las condiciones a las que está sujeto dicho subsidio. En los casos en los que los gobiernos otorguen subsidios relacionados con escenarios económicos adversos a las entidades sin solicitar ninguna condición específica, las entidades podrán reconocer el activo cuando tengan la certeza razonable de que recibirán las subvenciones. Sin embargo, cabe mencionar que la recepción de la subvención no arroja por sí misma evidencia concluyente de que se cumplieron, o se cumplirán, las condiciones a las que está sujetos dicha subvención.



Reconocimiento en el estado de resultados

Las subvenciones del gobierno deben reconocerse en resultados de manera sistemática durante los períodos en los que la entidad reconozca como gastos los costos relacionados que se pretende compensar con las subvenciones. Se necesitará tener especial atención al identificar las condiciones que incrementarían los costos y gastos determinados en el período sobre el cual el préstamo podría ser reconocido como un ingreso.

También podría ser apropiado asignar parte de la subvención bajo un criterio y lo restante bajo el otro criterio. En casos en los que la subvención se relacione con gastos o pérdidas ya incurridos, o que se otorgue con el fin de brindar ayuda financiera inmediata a la entidad sin que ésta espere incurrir en ningún costo a futuro, la subvención deberá reconocerse en resultados una vez que se obtenga el derecho a cobrar. En caso la subvención sea reconocida como un ingreso en el período en el que se obtiene el derecho a cobrar, la entidad deberá revelar sus efectos para asegurar que sea claramente entendible.

Es posible que el gobierno opte por estimular la actividad económica a través del otorgamiento de subsidios sobre las inversiones realizadas por las entidades.

Si dichos subsidios se relacionan con inversiones en activos que serán utilizados por las entidades durante un período prolongado, la subvención deberá reconocerse en resultados durante la vida útil de los activos adquiridos.

Medición

Las ayudas o subsidios directos en efectivo deberán medirse a su valor razonable. Sin embargo, las subvenciones del gobierno pueden tomar otras formas. Por ejemplo, cuando una subvención del gobierno se otorga en forma de un préstamo público a una tasa de interés baja, dicho préstamo debe reconocerse y medirse de conformidad con la NIIF 9 Instrumentos Financieros (a su valor razonable) y la diferencia entre el valor en libros inicial del préstamo y el monto recibido se consideran una subvención del gobierno. La condonación de un préstamo público, cuya obligación de pago se eximirá bajo ciertas condiciones prescritas, debe reconocerse inicialmente como un pasivo financiero de conformidad con la NIIF 9 Instrumentos Financieros y solo se consideraría una subvención del gobierno si existiera una seguridad razonable de que la entidad cumplirá con los términos establecidos para la condonación. Cuando las subvenciones del gobierno se otorgan en forma de una



transferencia de activos no monetarios, como planta y equipo, para ser utilizados por parte de la entidad, las entidades pueden optar por reconocer dichas subvenciones al valor razonable de los activos no monetarios o a valor nominal.

Presentación

Las subvenciones relacionadas con activos deben presentarse en el estado de situación financiera, ya sea reconociendo la subvención como un ingreso diferido, el cual se presenta como un ingreso durante vida útil del activo, o descontando la subvención al calcular el valor en libros del activo; en cuyo caso, el beneficio relacionado debe presentarse en resultados como una reducción al gasto por depreciación.

Las subvenciones relacionadas con las utilidades deben presentarse ya sea como saldos acreedores en el estado de resultados, en una partida independiente o en una partida general como "otros ingresos" o como una deducción en el gasto relacionado.

El enfoque de presentación deberá ser aplicado de manera consistente para todas las subvenciones gubernamentales similares y deberá ser apropiadamente revelado.

Revelaciones

La NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales requiere que las entidades revelen la siguiente información:

- ▶ La política contable adoptada en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros.
- ▶ La naturaleza y el alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros, así como una mención de cualquier otro tipo de ayuda gubernamental, de la cual se haya beneficiado directamente la entidad.
- ▶ Cualquier condición no cumplida y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan reconocido.



NIC

21

*Efectos de las
Variaciones en las
Tasas de Cambio
de la Moneda
Extranjera*



Concepto de moneda funcional

La norma que regula la contabilización de operaciones en moneda extranjera es la Norma Internacional de Contabilidad 21, denominada "Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera".

La NIC 21 regula tanto el registro de transacciones en moneda extranjera como otros aspectos relacionados, como puede ser la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación.

La moneda funcional se define como la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad (normalmente, aquel en el que esta genera y emplea el efectivo). Toda compañía tiene que definir su moneda funcional siguiendo unos indicadores establecidos en la propia Norma.

Puede ocurrir en determinados casos que sobre la evaluación de los indicadores no se determine claramente cuál es la moneda funcional de la compañía; es decir, no sea concluyente. En estos casos, se requiere de un gran juicio profesional para definir la moneda que mejor represente los efectos económicos de las transacciones.

Los indicadores que establece la NIC 21 para determinar su moneda funcional son los siguientes:

- a) La moneda:
 - i. que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios; y
 - ii. del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.
- b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios.
- c) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación.
- d) la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.



Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa:

- a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía.
- b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.
- c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.
- d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

Una vez determinada la moneda funcional, esta no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

Para el reconocimiento de las diferencias de cambio, la NIC 21 distingue dos tipos de partidas: monetarias y no monetarias. Las monetarias presentan el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Por ejemplo: cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Por ejemplo: activos intangibles, inventarios, propiedades, planta y equipo.



Es por ello por lo que, en caso resulte efectivo un cambio de moneda funcional en la entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva desde la fecha del cambio y, por lo tanto, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado (*spot*) a la fecha de la transacción. La NIC 21 permite utilizar el tipo de cambio medio semanal o mensual para todas las transacciones que se reconozcan en ese período, pero siempre que las variaciones de las tasas de cambio no varíen significativamente.

En relación con la información al final de los períodos posteriores sobre los que se informa:

- a) Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;
- b) Las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
- c) Las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable.

Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el período o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del período en el que aparezcan (salvo alguna excepción).



Moneda de presentación de la NIC 21

Se define moneda de presentación como la moneda en que se presentan los estados financieros. La moneda de presentación no tiene por qué ser coincidente con la moneda funcional de la empresa. Es decir, los estados financieros consolidados no tienen una moneda funcional común pero sí una moneda de presentación común.

Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

- a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;
- b) los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del período y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
- c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.



NIC 21



Mayerling Zambrano

Socia de Auditoría
EY Perú
mayerling.zambrano@pe.ey.com



En los últimos años hemos transitado por un mundo globalizado, un mundo sin fronteras, donde las compañías se han expandido, iniciando nuevas operaciones en diferentes lugares del mundo, impulsados también por el vertiginoso cambio tecnológico, en ese sentido la contabilidad no ha sido ajena a esta situación y en la NIC 21 se recogen los lineamientos para que se incorporen en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y en los nuevos negocios en el extranjero, debido a que surge la necesidad de convertirlos a la moneda de presentación elegida.

Adicionalmente otro concepto fundamental de la NIC 21 es determinar la moneda funcional para una entidad, que es la moneda del entorno económico principal en que opera la entidad normalmente y que debería mantenerse a menos que se produzca un cambio en las transacciones, sucesos o condiciones respecto a su evaluación inicial. Actualmente las operaciones y transacciones mutan a alta velocidad y con ello podrían cambiar las condiciones subyacentes alrededor de la moneda funcional, es por ello que esta norma es relevante para la toma de decisiones de la Gerencia sobre sus operaciones locales y en el extranjero.



NIC

27

*Estados
Financieros
Separados*

La NIC 27 especifica los requisitos contables y de divulgación para las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad presenta estados financieros separados.

Una entidad que tiene una o más subsidiarias es una empresa matriz y debe presentar estados financieros consolidados.



Requiere que se contabilice las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas en estados financieros separados al costo, valor razonable o utilizando el método de participación patrimonial.

Los estados financieros consolidados presentan la situación financiera y el desempeño financiero del grupo; es decir, la empresa matriz y todas sus subsidiarias como una sola entidad económica. Los estados financieros consolidados están sujetos a las NIIF 10 Estados Financieros Consolidados.

Una entidad que tiene un negocio conjunto y/o una asociada debe incluir el negocio conjunto y/o la asociada en sus estados financieros consolidados utilizando el método de participación patrimonial, por medio del cual reconoce su inversión inicialmente al costo y luego ajusta la inversión cada año por su participación en los cambios en los activos netos de la inversión. Ver NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos. Si una entidad tiene un negocio conjunto y/o una asociada, pero no tiene subsidiarias, utiliza de todos modos el método de participación patrimonial para contabilizar su negocio conjunto y/o asociada.



Los estados financieros separados, a veces denominados estados financieros de la entidad matriz, son presentados en adición a los estados financieros mencionados anteriormente. En algunas jurisdicciones las leyes locales requieren que una entidad presente estados financieros separados, mientras que en otras jurisdicciones las entidades pueden elegir presentar estados financieros separados de manera voluntaria. La NIC 27 solo se aplica cuando una entidad elabora estados financieros separados que cumplen con las NIIF.

La NIC 27 requiere que las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas se contabilicen ya sea al costo, al valor razonable o utilizando el método de participación patrimonial.

El mismo método se aplica a todas las inversiones en una categoría en particular, por ejemplo, subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas. Sin embargo, las inversiones registradas al costo que posteriormente se clasifican como "mantenidas para la venta", se contabilizan de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades Discontinuas.

Algunas inversiones específicas en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, por ejemplo, las subsidiarias de una entidad de inversión son por excepción, medidas en los estados financieros consolidados a su valor razonable a través de ganancias y pérdidas. Tales inversiones deben contabilizarse de la misma manera en los estados financieros separados.

Para los estados financieros separados, la atención se centra en el rendimiento de las inversiones (y no en el rendimiento de los activos, pasivos y negocios subyacentes en las entidades). Los estados financieros separados que opten por utilizar el valor razonable proporcionan una medida del valor económico de las inversiones, si se utiliza el método de participación patrimonial se espera que dé lugar a los mismos activos netos y resultados del período atribuible a los propietarios que en los estados financieros consolidados de la entidad, mientras que el uso de la alternativa de costo puede generar información relevante, por ejemplo, cuando son necesitados solo por entidades específicas para determinar el ingreso por dividendos de sus subsidiarias.



Juicios y estimados

Para cada categoría de inversiones, la gerencia determina el tratamiento contable apropiado: costo, valor razonable o utilizando el método de participación patrimonial. Para cualquier inversión medida al valor razonable, pueden ser necesarios Juicios y estimados considerables para medir el valor razonable de inversiones no cotizadas. Para cualquier inversión medida al costo, será necesario tener en cuenta y, según corresponda, medir cualquier deterioro (véase el resumen en la NIC 36 Deterioro de Activos).

NIC

36

*Deterioro
del Valor de
los Activos*

Si el valor en libros del activo de una entidad excede el importe que la entidad recuperará a través de su uso, o el que puede realizar mediante su venta, el mayor de los dos; la entidad debe reducir el valor en libros del activo y reconocer una pérdida por deterioro.

El principio en la Norma es que un activo no debe contabilizarse en los estados financieros de una entidad por un importe mayor al que podría recuperar a través de su uso o venta, el mayor entre los dos valores; que es el importe recuperable del activo.



Si un activo se registra por un valor mayor a su valor recuperable, el activo está deteriorado y tiene que ser reducido a su importe recuperable. La “prueba del deterioro”, por lo tanto, significa evaluar el importe recuperable de un activo y compararlo con su valor en libros.

Los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, los activos intangibles no disponibles aún para su uso, y la plusvalía (*goodwill*) adquirida en una combinación de negocios, deben probarse anualmente para ver si están deteriorados.

Otros activos (por ejemplo, propiedad, planta y equipo e inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos) tienen que ser sometidos a la prueba del deterioro solo si existe alguna indicación de que el activo pueda estar deteriorado. Sin embargo, las entidades están obligadas a evaluar al término de cada período de reporte si existen indicadores de que un activo pueda estar deteriorado. La Norma especifica los indicadores mínimos que deben considerarse. Por ejemplo, una entidad debe considerar si ha habido algún cambio significativo en la legislación durante el período de reporte que tenga un efecto adverso sobre este.

El importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor en uso en el negocio y su valor razonable menos los costos de enajenación. Por ejemplo, si un activo fue reconocido en el estado de situación financiera en “100” (su valor en libros), y tuvo un valor razonable menos los costos de venta de “90”, pero un valor en uso de “120”, el activo no está deteriorado y continua reconociéndose a “100”. Su importe recuperable es el mayor entre “90” y “120”, y por lo tanto es “120”. Por otro lado, si el valor en uso fuera de “94”, se reconocería una pérdida por deterioro de “6” y el valor en libros del activo se reduciría a “94”. Si el valor en uso fuera más bajo que el valor razonable menos los costos para vender, por ejemplo, el valor en uso fue “90” y el valor razonable menos el costo para vender fue “94”, el activo se reduciría a “94”, aún si la entidad tuviera la intención de continuar usando el activo y no venderlo. Si el importe recuperable a través del uso de un activo es menor que el importe que la gerencia realizaría vendiendo el activo, la Norma asume que la gerencia vendería el activo. Si la gerencia no vendió el activo y se contabiliza al importe recuperable a través de su venta, “94” en el ejemplo, los resultados operativos, con el tiempo, reflejarían una pérdida para este activo, o rubro de negocio, porque solo se recupera “90” sobre su valor en libros mediante su uso.



La plusvalía adquirida en una combinación de negocios y activos intangibles específicos deben ser revisados anualmente para ver si están deteriorados. Los otros activos deben ser revisados por deterioro solo si existe alguna indicación de que el activo puede estar deteriorado.

El valor razonable, para un activo, es el importe que se recibiría si el activo fuera vendido en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición (ver NIIF 13 Medición del Valor Razonable). Los costos de enajenación son los costos incrementales directamente atribuibles a la enajenación, excluyendo los costos financieros y gastos tributarios. El valor en uso de un activo es el flujo esperado neto de efectivo en el futuro antes de impuestos, que el activo producirá en su estado actual, descontado a su valor presente usando una tasa de descuento antes del impuesto. La tasa de descuento deberá reflejar los riesgos específicos al activo que no han sido reflejados en los flujos de efectivo.

El valor en uso de un activo individual a veces no puede ser determinado, porque el activo no genera flujos de efectivo que sean significativamente independientes de aquellos generados por otros activos. En este caso, el valor en uso y por lo tanto el importe recuperable, se determina para el grupo más pequeño de activos al cual pertenece el activo que genera en flujos de efectivo independientes. Esto se conoce como una unidad generadora de efectivo (UGE). Por ejemplo, una empresa que opera varias rutas de vehículos y transporte



tiene tres talleres de mantenimiento, cada uno atendiendo áreas geográficas definidas. Los talleres de mantenimiento no generan flujos de efectivo. Cada taller de mantenimiento será asignado a una UGE que incluye los vehículos que son atendidos por ese taller. La UGE comprenderá los definidos que operan dichas rutas y el taller de mantenimiento. El valor en uso de la UGE se calculará usando los ingresos previstos de esas rutas y todos los costos necesarios para operarlas rutas, por ejemplo, salarios de conductores y el costo del taller de mantenimiento relevante.

Para los fines de la prueba del deterioro, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se asigna, a partir de la fecha de adquisición, a cada una de las UGEs, o conjunto de UGEs, del grupo que se espera se beneficie de las sinergias de la combinación. Esta asignación se realiza independientemente de si otros activos o pasivos de la empresa adquirida están asignados a aquellas UGEs o conjunto de UGEs. El deterioro de la plusvalía se evalúa considerando el importe recuperable de la UGE, o conjunto de las UGEs, a las cuales está asignado.

Cuando se identifica una pérdida por deterioro, se reconoce inmediatamente como un gasto y el valor en libros del activo se reduce. Si una UGE está deteriorada, primero se reduce la plusvalía, luego se reducen otros activos en forma proporcional a sus valores en libros y sujetos a los límites específicos. Si es aplicable, el cargo por la depreciación (amortización) sobre los activos se ajusta en períodos futuros para asignar el valor en libros revisado del activo menos su valor residual durante su vida útil remanente estimada. El valor residual y la vida útil restante del activo también deben revisarse.

Una pérdida por deterioro de la plusvalía nunca se revierte. Para otros activos se pueden revertir los deterioros de un período 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.



Calcular el Valor en Uso de un Activo o U.G.E. implica que la entidad:

- ▶ Estime los flujos de efectivo futuros que se espera que el activo/UGE, en su actual estado, genere y/o utilice; y
 - ▶ Descuento dichos flujos de efectivo a la tasa de interés actual del mercado, libre de riesgo y antes de impuesto.
- Ya sea los flujos de efectivo o la tasa de descuento mencionados deben ajustarse para tomar en cuenta lo siguiente:
- ▶ Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o los tiempos de los flujos de efectivo;
 - ▶ El precio para asumir la incertidumbre inherente al activo/UGE; y
 - ▶ Otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes del mercado reflejarían al descontar los flujos de efectivo futuros.



Juicios y estimados

Al final de cada período de reporte, la gerencia debe considerar si ha habido cualquier indicación de que un activo o UGE puede estar deteriorado. A pesar de que se especifican una serie de indicadores en la Norma y deben ser considerados, una entidad podría identificar otros indicadores.

Identificar el nivel más bajo de ganancias de flujos de efectivo independientes para un grupo de activos (es decir la UGE) requiere juicio. Asignar la plusvalía a las UGEs para fines de la prueba del deterioro puede también requerir un juicio considerable.

Estimar el importe recuperable de un activo o UGE puede involucrar juicios y estimaciones considerables. Para revisar los juicios y estimaciones al medir el valor razonable de un activo, ver el resumen en la NIIF 13. Calcular el valor en uso involucra preveer los flujos de efectivo esperados en el futuro para su uso, y considerando también la enajenación del activo y determinar la tasa de descuento apropiada. Los riesgos específicos del activo deben reflejarse. Dichas proyecciones de flujos de efectivo deben basarse en supuestos razonables y sustentables que representan la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil remanente del activo. Por ejemplo, la gerencia debe:

- ▶ Evaluar cuán razonables son los supuestos sobre los cuales se basan sus proyecciones actuales de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones pasada y los flujos de efectivo reales;
- ▶ Asegurarse que los supuestos sobre los cuales se basan sus actuales proyecciones de flujos de efectivo sean consistentes con los resultados reales pasados, a menos que los eventos o circunstancias posteriores requieran algo distinto; y
- ▶ Asegurarse que las variaciones en el importe o los momentos de los flujos de efectivo futuros estén reflejados en el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros.

La gerencia también debe determinar la extensión de las divulgaciones a proporcionar. Por ejemplo, los principales supuestos utilizados para medir el importe recuperable de las UGEs que contienen plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas si la plusvalía o activos intangibles asignados a la UGE, o conjunto de UGEs, son significativos y si el importe recuperable se basa en el valor en uso. También se requiere la divulgación de los efectos de cambios razonablemente posibles sobre dichos supuestos.



NIC 36



Luis Felipe Chancafé

Socio de Auditoría
EY Perú
luis-felipe.chancafe@pe.ey.com

“

La NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos” requiere que las Gerencias:

(i) Evalúen, a cada fecha de reporte financiero, la existencia o no de indicios de deterioro sobre sus activos de larga duración.

(ii) En caso se identifiquen indicios de deterioro, las Gerencias deberán estimar el importe recuperable de dichos activos. Si el valor en libros excede el importe que la entidad recuperará a través de su uso o su venta, el mayor, la entidad deberá reducir el valor en libros del activo y reconocer una pérdida por deterioro.

Dado que se trata de un estimado significativo para las empresas, es muy importante que las Gerencias implementen procedimientos de control y revisión sobre el cálculo del importe recuperable que permitan mitigar cualquier riesgo de error material en los estados financieros.

NIC

37

*Provisiones,
Pasivos
Contingentes
y Activos
Contingentes*

NIC 37 especifica cuándo una provisión debe ser reconocida y el importe al cual debe medirse.

La Norma también especifica los requerimientos para la divulgación de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.



Provisiones

Una provisión es un pasivo de importe o tiempo incierto; por ejemplo, una entidad considera probable que perderá una acción judicial que es interpuesta por un cliente, pero no conoce el importe exacto de los daños y perjuicios que la corte otorgará al cliente.

Un pasivo “es una obligación actual de la entidad que surge de eventos pasados, cuyo pago se prevé que resultará en una salida de recursos de la entidad que contienen beneficios económicos” y puede resultar de una obligación legal o constructiva. Una obligación constructiva surge de los actos de la entidad, a través de los cuales ha indicado a otros que aceptará responsabilidades específicas y, como resultado, ha creado una expectativa válida que cumplirá con aquellas responsabilidades que puedan surgir, por ejemplo, la política de un minorista de reembolsar a los clientes insatisfechos cuando no tiene ninguna obligación contractual o legal de hacerlo.

Una provisión se reconoce cuando lo más probable (es decir, una probabilidad mayor al 50 por ciento) es que requiera una salida de recursos para pagar la obligación y cuando se pueda realizar una estimación confiable del importe de la obligación. Se mide por el importe que la entidad tendría que pagar ya sea a la otra parte, digamos, el cliente que interpone la acción legal contra la entidad, para liquidar la obligación al final del período de reporte, o a un tercero para que se haga cargo de la obligación. Los riesgos e incertidumbres se toman en cuenta al momento de medir una provisión. Las provisiones se descuentan a su valor actual usando la tasa de descuento antes de impuesto apropiada.



El uso de estimados es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no perjudica su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, las cuales por su naturaleza son más inciertas que la mayoría de las otras partidas en el estado de situación financiera.

La NIC 37 desarrolla los siguientes tres casos específicos:

- ▶ Pérdidas operativas futuras - no se puede reconocer una provisión porque no existe ninguna obligación al final del período de reporte; sin embargo, la expectativa de pérdidas operativas futuras generará la necesidad de una revisión del deterioro (ver NIC 36 Deterioro de Activos).
- ▶ Un contrato oneroso - es decir, un contrato en que los costos inevitables del cumplimiento de las obligaciones exceden los beneficios económicos previstos del mismo, por ejemplo, una propiedad para arrendamiento sin alquilar. Un contrato oneroso da lugar a una provisión.
- ▶ Costos de reestructuración - una provisión se reconoce solo cuando se cumplen criterios específicos establecidos en la Norma. Los criterios están diseñados para asegurarse que la entidad tenga una obligación constructiva de reestructurar. Para tener una obligación constructiva de reestructurar, la entidad necesita tener un plan formal detallado, que identifique partidas específicas y debe haber ya sea empezado a implementar el plan o haber anunciado sus principales elementos a quienes les afecta.



Una provisión para los costos de reestructuración no puede reconocerse sin que la entidad tenga un plan formal detallado que identifique las partidas específicas, y que haya empezado a implementar el plan o anunciado sus elementos principales a aquellos que este plan afecta. Por sus acciones, habrá suscitado una expectativa válida entre las partes afectadas que realizarán la reestructuración.

La CINIIF 21 Gravámenes trata sobre otro caso específico, los gravámenes impuestos por el gobierno. Aclara que cuando el pago de un gravamen se genera por operar en un período futuro (2024), una entidad no tiene, al término del período anterior (2023), una obligación constructiva como resultado del hecho que la entidad esté forzada económicamente a continuar operando en ese período futuro (2024). En consecuencia, la entidad no reconocería una provisión al término del período anterior (2023). Asimismo, el supuesto de empresa en marcha que sustenta la preparación de los estados financieros (ver NIC 1 Presentación de los Estados Financieros) no implica que una obligación actual exista al término del período anterior (2023) a pesar de que el supuesto es que la entidad continuará operando en el siguiente período de reporte. Por ejemplo, el 24 de febrero de 2024, la Entidad A debe pagar un gravamen igual al 1 por ciento de sus ingresos para el 2023 si ha operado en cualquier momento durante enero de 2024. El 31 de diciembre de 2023, la Entidad A no reconoce una provisión para pagar el gravamen el 24 de febrero de 2024.



Pasivos contingentes

Los pasivos contingentes comprenden dos variantes, ninguna de las cuales se reconoce como un pasivo en los estados financieros. La primera es una obligación posible, pero no probable, que surge de eventos pasados cuya existencia se confirmará por la ocurrencia o no ocurrencia de eventos futuros inciertos que no están completamente dentro del control de la entidad. Un ejemplo es cuando la evidencia disponible sugiere que es posible, pero no probable, que una entidad no tendrá éxito en una acción judicial que está siendo interpuesta contra la misma por un cliente. La segunda variante es una obligación, es decir, un pasivo, que no es reconocido porque su importe no puede medirse con suficiente fiabilidad, o porque no es probable que se requiera una salida de recursos para pagar la obligación. Un pasivo contingente se divulga en las notas a los estados financieros, a menos que la posibilidad de una salida de recursos económicos sea remota.

Activos contingentes

Los activos contingentes son activos posibles que surgen de eventos pasados cuya existencia se confirmará por la ocurrencia o no ocurrencia de eventos futuros inciertos que no están completamente dentro del control de la entidad. Un ejemplo es un otorgamiento de indemnización posible, o probable, por daños y perjuicios de una acción judicial que la entidad está interponiendo contra un competidor.

Los activos contingentes no se reconocen en el estado de situación financiera. Cuando lo más probable es que se de una entrada de beneficios, se divulga en las notas a los estados financieros los activos contingentes. En el ejemplo anterior, la divulgación se realizará si es probable que la entidad tenga éxito, pero no se realizará ninguna divulgación si es solo posible que la entidad tenga éxito. Pero, cuando la entrada de beneficios es virtualmente segura, ya no se considera contingente y se reconoce un activo en el estado de situación financiera.



Juicios y estimados

La NIC 37 reconoce explícitamente que el uso de estimados es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no perjudica su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, las cuales por su naturaleza son más inciertas que la mayoría de las otras partidas en los estados de situación financiera.

En algunos casos, puede ser necesario aplicar un juicio considerable al evaluar la evidencia disponible para determinar si una entidad tiene una obligación actual, una obligación posible o ninguna obligación en la fecha del reporte. Esto podría involucrar, por ejemplo, solicitar la opinión de expertos o examinar evidencia adicional a partir de eventos que ocurran después del período reportado. Este juicio determinará si una entidad tiene una provisión, un pasivo contingente o ninguno de los dos. Por ejemplo, se interpone una demanda contra una entidad que busca una indemnización por daños a la salud de terceros como resultado de la contaminación medioambiental, que se alega que ha sido causada por los desechos del proceso de producción de esa entidad, pero se desconoce si la entidad es la fuente de la contaminación-la verdadera fuente de contaminación se conocerá solo después de pruebas exhaustivas-

Además, si lo más probable es que la empresa necesitará realizar un pago, por ejemplo, como resultado de un proceso judicial interpuesto contra esta, se reconoce

una provisión (asumiendo que se puede realizar una estimación confiable del importe); de lo contrario, se divulga el pasivo contingente. En algunos casos, se necesitaría un juicio considerable para determinar si lo más probable es que se realice un pago.

Una vez que se haya concluido que lo más probable es que una entidad necesitará realizar un pago, se reconoce una provisión solo si puede realizarse la estimación razonable del importe de la obligación. Esto generalmente requerirá un juicio aún más considerable. La Norma señala que, salvo en casos sumamente raros, una entidad podrá determinar un rango de posibles resultados y, por lo tanto, puede realizar una estimación de la obligación que sea suficientemente confiable para reconocer una provisión.

Al estimar el importe de la obligación, como por ejemplo una provisión para limpiar un sitio al término de su vida, eventos futuros, tales como cambios en la tecnología, deberían reflejarse pero solo si existe evidencia objetiva suficiente de que ocurrirán.

En el raro evento que se concluya que no se puede realizar una estimación confiable de una obligación, se requerirá su divulgación como un pasivo contingente. Dichas divulgaciones incluyen una estimación de sus efectos financieros y una indicación sobre las incertidumbres relacionadas con el importe o tiempo de la salida de recursos.



NIC

38

*Activos
Intangibles*

La NIC 38 establece cuándo los activos intangibles deben ser reconocidos, cómo deben medirse y qué información debe divulgarse acerca de los mismos.

Un activo intangible es un activo no monetario identificable sin sustancia física; por ejemplo, los programas informáticos, licencias, patentes y derechos de autor. Identificable significa que es separable, es decir, que se puede vender por separado de la empresa, o que surge de derechos contractuales o legales, independientemente de si es separable.



La plusvalía adquirida 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 generada internamente está dentro del alcance de la NIC 38; sin embargo, la NIC 38 prohíbe su reconocimiento como un activo.

Para ser un activo, la entidad debe tener el control sobre el mismo. Algunos intangibles pueden beneficiar a una entidad, pero sin ser controlados por ella, por ejemplo, la lealtad de los clientes.

La NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo establece la contabilidad apropiada para los activos tangibles (aparte de los inventarios, propiedades de inversión, activos biológicos y productos agrícolas) que se esperan utilizar durante más de un período contable. La NIC 38 es la Norma equivalente para los activos intangibles, aunque la NIC 38 no limita su alcance a los activos utilizados en más de un período contable. Los fundamentos de las dos normas son los mismos; sin embargo, la naturaleza única de muchos activos intangibles resulta en que la NIC 38 contenga orientaciones y protecciones adicionales. Como para los activos dentro del alcance de la NIC 16, los activos intangibles son:

- ▶ Reconocidos solo si es probable que los beneficios económicos fluyan a la entidad y si el costo del activo puede ser medido de forma confiable; la NIC 38 suplementa estos dos criterios con principios más específicos para los activos intangibles generados internamente y también requiere que las entidades utilicen supuestos razonables y sustentables al evaluar la probabilidad de que los recursos económicos fluirán a la entidad a partir de un activo intangible;
- ▶ Medidos al costo al momento del reconocimiento inicial si se adquiere por separado; el costo es el precio de compra más los costos directamente atribuibles (más, para los activos tangibles, una estimación de los costos del desmantelamiento y restauración del sitio cuando sea relevante); el costo se mide como el valor razonable de lo que se paga, de modo que si el pago se difiere más allá de los plazos normales de un crédito, el costo es el valor presente del pago en efectivo;
- ▶ Medidos al costo al momento del reconocimiento inicial si se generan internamente (auto-construidos si son tangibles);



- ▶ Medidos a valor razonable al momento del reconocimiento inicial si se adquieren en una combinación de negocios, este es el costo del activo para el adquirente;
 - ▶ Medidos posteriormente utilizando el modelo de costo o el modelo de revaluación:
 - De acuerdo con el modelo de costo, los activos se miden al costo menos la depreciación/amortización acumulada (amortización es el equivalente de la depreciación) menos las pérdidas por deterioro acumuladas;
 - De conformidad con el modelo de revaluación, los activos se contabilizan a su valor razonable menos la depreciación/amortización acumulada posteriormente y menos las pérdidas por deterioro acumuladas posteriormente. Para los activos tangibles, el valor razonable debe poder medirse de manera confiable, pero para los activos intangibles el valor razonable debe ser medido por referencia a un mercado activo. Puesto que los mercados activos para activos intangibles son poco comunes, será raro que cualquier activo intangibles sea revaluado. Si un activo se mide utilizando el modelo de revaluación, todos los activos de la misma clase también deberán medirse utilizando el modelo de revaluación salvo que, para activos intangibles, no exista un mercado activo;
 - Hay un reconocimiento explícito de que la vida útil de un activo intangible podría ser indefinida;
 - El método de amortización debe reflejar el patrón en el que se prevé que el potencial de servicio del activo sea consumido por una entidad; para los activos intangibles, se indica que usualmente es el método de línea recta; y
 - El importe depreciable de un activo es el costo, o valor revaluado, menos el valor residual. Para un activo intangible con una vida útil finita, el valor residual se considera nulo, a menos que un tercero se haya comprometido a comprar el activo o a menos que exista un mercado activo para activos intangibles y que sea probable que todavía exista tal mercado al final de la vida útil del activo.
- Debido a la naturaleza de los activos intangibles, la Norma incluye guías para determinar la vida útil. Un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza, pero se somete anualmente a la prueba del deterioro.



El costo para generar un activo intangible internamente es a menudo difícil de distinguir del costo para mantener o mejorar las operaciones de la entidad. Por esta razón, las marcas, cabeceras, títulos de publicación, listas de clientes y otras partidas similares generadas internamente no se reconocen como activos intangibles. Como se establece líneas arriba, también se prohíbe que la plusvalía generada internamente sea reconocida como un activo. Para todos los otros activos intangibles generados internamente, la Norma impone algunas condiciones adicionales que deben cumplirse antes que un activo pueda ser reconocido en el estado de situación financiera. En primer lugar, otros activos intangibles generados internamente deben clasificarse en una fase de investigación y una fase de desarrollo. El gasto de investigación siempre se reconoce como un gasto cuando se incurre, no puede ser reconocido como un activo intangible. El gasto incurrido durante la fase de desarrollo se reconoce como un activo intangible, pero solo en la medida en que se haya incurrido después de que se hayan cumplido los criterios específicos (ver el cuadro). Otros gastos de desarrollo se reconocen como gastos cuando se incurren.

Cloud Computing

Los acuerdos de compra de tecnología para ser recibida a través de la nube son acuerdos en los que las compañías no tienen actualmente posesión del *software* subyacente utilizado en el acuerdo. Más bien, las compañías acceden y utilizan el software según sea necesario (por ejemplo, a través de Internet o a través de una línea dedicada). Ejemplos de estos contratos incluyen software como servicio, plataforma como servicio, infraestructura como servicio y otros acuerdos de hospedaje. Las NIIF no contienen orientación explícita sobre la contabilidad para este tipo de contratos o los costos de implementarlos. Por lo tanto, una entidad necesitará aplicar mucho juicio y puede que sea necesario aplicar varias NIIF, incluyendo la NIIF 16 Arrendamientos, la NIC 38 Activos Intangibles, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.



El gasto incurrido durante el desarrollo, o la fase de desarrollo de un proyecto interno, debe ser reconocido como un activo intangible solo si la entidad puede demostrar:

- ▶ 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.



Juicios y estimados

La evaluación de si una entidad controla los recursos intangibles de los cuales se espera que generen beneficios económicos puede ser difícil. A menos que la entidad tenga el control, no se le permite reconocer un intangible como activo.

Se requiere juicio al capitalizar los costos asociados a los activos intangibles generados internamente, porque una entidad necesita evaluar si y, de ser el caso, en qué punto se cumplen los criterios para la capitalización de los costos incurridos en la fase de desarrollo.

La medición posterior de activos intangibles involucra juicio y estimación, por ejemplo, al determinar si el activo intangible tiene una vida útil finita o indefinida, al determinar la vida útil y el método de amortización apropiado si la vida es finita, al determinar los importes recuperables de los activos al realizar las pruebas del deterioro (ver el resumen de la NIC 36 Deterioro del Valor de Activos), al determinar si existe un mercado activo, y si se espera que continúe existiendo para intangibles particulares y la determinación de los valores residuales asociados y, de ser apropiado, los valores razonables de los intangibles.



NIC 38



Los principales retos que tienen las compañías en la aplicación de esta norma incluyen:



Adriana Zabala

Socia de Auditoría
EY Perú
adriana.zabala@pe.ey.com

- a) reconocer activos intangibles solo si generan beneficios económicos futuros y el costo de activo puede medirse con fiabilidad,
- b) la determinación de la vida útil del activo intangible que puede ser finita o indefinida, para el caso de intangibles con vida útil finita la gerencia deberá revisar esta estimación como mínimo al final de cada periodo contable,
- c) realizar las pruebas de deterioro para los activos intangibles con vida útil indefinida y
- d) para los activos intangibles generados internamente clasificar los desembolsos realizados en actividades de investigación (que se reconocerán como gasto) o en actividades de desarrollo que pueden formar parte del costo y ser clasificados como intangibles siempre que cumplan con las condiciones establecidas por la Norma.



NIC

40

*Propiedades
de Inversión*

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.

De acuerdo con la Norma, la propiedad ocupada por el propietario es utilizada en la producción o suministro de bienes o servicios o para administración y está excluida de la definición de propiedades de inversión.



Una empresa posee tres propiedades: una a partir de la cual fabrica bienes que vende a los mayoristas; la segunda que alberga al personal administrativo; y la tercera que anteriormente albergaba al personal administrativo, pero desde que se convirtió en excedente para los requerimientos de la entidad, ha sido alquilada a un tercero. El primer y el segundo edificio deben ser contabilizados de acuerdo con la NIC 16 Propiedad, planta y equipo, mientras que el tercer edificio, desde su cambio de uso, se contabiliza de acuerdo con la NIC 40.

La propiedad de inversión podría ser de una entidad o podría estar en posesión de una entidad como arrendatario bajo un arrendamiento financiero. Además, un interés en una propiedad de un arrendatario a través de un arrendamiento operativo también se puede clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión, pero solo si la propiedad cumple con la definición de una propiedad de inversión y el arrendatario usa el modelo de valor razonable para contabilizar el interés en el activo. Esta clasificación es permitida sobre la base de cada propiedad bajo arrendamientos operativos. Sin embargo, la selección de esta alternativa para uno o más arrendamientos operativos resulta en que la entidad esté obligada a utilizar el modelo del valor razonable para todas sus propiedades de inversión.

La propiedad de inversión se mide inicialmente a su costo, incluyendo los costos de transacción relacionados.

En mediciones subsecuentes, la entidad debe adoptar el modelo del valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión. El Consejo había propuesto la obligación del uso del valor razonable para todas las propiedades de inversión. Si bien el valor razonable proporciona información más útil, el Consejo permitió esta opción para dar a los preparadores y usuarios tiempo para adquirir experiencia en el uso de un modelo de valor razonable y para dar el tiempo para que maduren los países con mercados inmobiliarios menos desarrollados y los profesionales en valoración. En consecuencia, es muy poco probable que se justifique un cambio voluntario del modelo del valor razonable al modelo del costo. Si se adopta el modelo del costo, el valor razonable es una divulgación requerida. En consecuencia, todas las entidades deberán estimar el valor razonable de sus propiedades de inversión. El valor razonable refleja los ingresos por renta de los arrendamientos actuales y las condiciones de mercado al final del período de reporte y se mide de acuerdo con la NIIF 13 Medición del Valor Razonable.



Una entidad debe adoptar ya sea el modelo del valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión. Si se utiliza el modelo del costo, debe divulgarse el valor razonable de las propiedades.

Bajo el modelo del valor razonable, la propiedad de inversión se vuelve a medir al final de cada período de reporte. Los cambios en el valor razonable se reconocen en ganancias o pérdidas en el período 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.



Juicios y estimados

La determinación de si una propiedad es una propiedad de inversión a veces requiere juicio. Cuando una propiedad se mantiene en parte para uso propio y en parte con fines de inversión (por ejemplo, las tres primeras plantas de un edificio son para uso propio y los tres últimos pisos se alquilan a un tercero) cada parte del edificio se contabiliza por separado si las partes pueden venderse por separado o arrendarse por separado bajo un arrendamiento financiero. Si las partes no pueden ser vendidas o arrendadas por separado, el edificio puede ser clasificado como una propiedad de inversión solo si una porción insignificante es para uso propio. Del mismo modo, cuando una entidad proporciona servicios complementarios, como la seguridad y el mantenimiento, a los ocupantes de una propiedad que posee, la entidad trata dicha propiedad como propiedad de inversión solo si los servicios son insignificantes para el arreglo en su conjunto.

Determinar si el uso propio o los servicios complementarios son una parte insignificante, puede requerir un alto grado de juicio. Por ejemplo, un propietario de un hotel puede transferir ciertas responsabilidades a terceros en virtud de un contrato de gestión. Si la posición del propietario es, en esencia, la de un inversionista pasivo, la propiedad es una propiedad de inversión. Si el propietario ha tercerizado las funciones diarias, manteniendo una exposición significativa a la variación en los flujos de efectivo generados por las operaciones, el hotel es propiedad, planta y equipo. Entre estos dos extremos puede ser difícil juzgar si los servicios son insignificantes. En consecuencia, se requiere que la gerencia desarrolle criterios para realizar una aplicación consistente de juicio para todas las propiedades de acuerdo con la definición de propiedad de inversión y con la guía de la NIC 40. Cuando la clasificación es difícil, se requiere que la entidad divulgue los criterios utilizados.



Del mismo modo, cuando una entidad adquiere una nueva propiedad de inversión, se puede necesitar juicio para determinar si lo que se ha adquirido es una propiedad de inversión, si es una propiedad de inversión junto con otro u otros activos, o si bien un negocio que incluye una propiedad de inversión. En este último caso, la NIIF 3 Combinaciones de Negocios debe aplicarse a la adquisición y la NIC 40 debe aplicarse a la contabilización subsecuente de la propiedad de inversión.

A veces una entidad puede mantener tanto propiedades de inversión como propiedades en desarrollo. Se puede necesitar juicio para determinar si una propiedad se ha movido de una categoría a la otra. Las propiedades en desarrollo se contabilizan de acuerdo con la NIC 2 Inventarios.

La medición del valor razonable de las propiedades de inversión requiere el ejercicio de juicio. Ver el resumen sobre la NIIF 13.

Si una entidad escoge utilizar el modelo de costo, debe también hacer juicios y estimaciones para depreciar dicha propiedad, por ejemplo, determinar el valor residual, el método de depreciación y la vida útil (ver el resumen sobre la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo), y someterla a pruebas del deterioro (ver el resumen sobre la NIC 36 Deterioro de Activos).



NIC 40



Gustavo Castro

Socio de Auditoría
EY Perú
gustavo.castro@pe.ey.com



En los últimos años, dada la incertidumbre local e internacional acontecida, viene generando una significativa fluctuación en la valorización de las propiedades de inversión.

Por lo tanto, las Gerencias deben evaluar, cada una de las variables que afectan la determinación del valor de mercado de las propiedades de inversión, como la tasa de descuento, porcentaje de ocupación, los flujos futuros, entre otros.

Cada variable debe ser retada y contrastada con fuentes de información externa que sean confiables y disponibles en el mercado a la fecha de valuación. La evaluación realizada debe ser muy próxima a la fecha en que se están preparando y/o reportando los estados financieros. Un trabajo similar debe acontecer cuando el valor de mercado que utilizamos para valorizar nuestras propiedades de inversión nos lo brinda un experto especialista.



NIC

41

Agricultura

La NIC 41 establece el registro y el reporte de activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y de los productos agrícolas en el momento de la cosecha.

La actividad agrícola es la gestión por parte de una entidad de la transformación biológica y la cosecha de animales o plantas vivos (activos biológicos) para la venta o para la conversión en productos agrícolas o en activos biológicos adicionales.



Por ejemplo, operar una granja de salmón constituiría una actividad agrícola, mientras que capturar el salmón salvaje en el océano no lo sería porque la anterior, pero no esta última, involucra gestionar la transformación biológica –los procesos de crianza, producción y procreación– de los inventarios de salmón, por ejemplo, alimentándolos y manteniendo su salud. Mantener perros guardianes exclusivamente con el fin de proporcionar servicios de seguridad a clientes, no está dentro del alcance de la NIC 41; aunque los perros guardianes son activos biológicos y la entidad que proporciona los servicios de seguridad alimenta a los perros y garantiza que estén saludables, los perros no se utilizan en la actividad agrícola –son utilizados exclusivamente para proporcionar servicios de seguridad. Los perros guardianes estarían dentro del alcance de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo.

La NIC 41 no aborda el procesamiento del producto agrícola después de la cosecha (por ejemplo, el procesamiento de conversión de uvas en vino o de lana en hilo), porque se encuentra dentro del alcance de la NIC 2 Inventarios u otra norma aplicable.

La Norma especifica que los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola se miden a su valor razonable menos los costos de venta y que el cambio en el valor razonable menos los costos de venta durante un año se reconoce en el estado de ganancias y pérdidas del año. La presunción de que el valor razonable puede medirse de manera confiable solo puede refutarse cuando el activo se reconoce inicialmente. Si la presunción se refuta, el activo biológico se mide al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada. Sin embargo, cuando un valor razonable llega a ser medible de manera confiable, el activo debe medirse al valor razonable menos los costos de venta. En el ejemplo de la granja de salmón, el salmón se medirá a su valor razonable menos los costos de venta al término de cada período de reporte, y el cambio en el valor razonable menos los costos de venta se incluirá en las ganancias y pérdidas del período. En un modelo de contabilidad de costo histórico, los efectos de la transformación biológica no se reconocen hasta la cosecha y venta, los cuales, en el caso de silvicultura, pueden ocurrir muchas décadas después de la plantación. En contraste, el modelo de valor razonable reconoce y mide la transformación biológica y otros cambios de valor conforme ocurren.



Los activos biológicos y los productos agrícolas al momento de la cosecha se miden generalmente al valor razonable menos los costos de venta.

Hay que considerar que las plantas productoras (un término definido) que se relacionan con la actividad agrícola, por ejemplo vides de uvas, se incorporaron en el alcance de la NIC 16. El producto de aquellas plantas, por ejemplo las uvas, se mantienen dentro de la NIC 41.

El producto agrícola en el momento de cosecha también se mide al valor razonable menos los costos de venta; si el producto se encuentra posteriormente dentro del alcance de la NIC 2, el valor razonable menos los costos de venta al momento de la cosecha, es su costo al momento de aplicar la NIC 2. En el ejemplo de la granja de

salmón, si la entidad tenía una división que procesó el salmón, por ejemplo, fileteó el salmón y lo empaquetó para la venta y luego lo vendió a mayoristas y minoristas, el salmón cosechado se mediría a su valor razonable menos los costos de venta al momento de la cosecha. El procesamiento posterior de contabilizará de acuerdo con la NIC 2.

La NIC 41 se aplica a las subvenciones del gobierno cuando se relacionan con activos biológicos medidos a su valor razonable menos los costos de venta. La NIC 41 difiere de la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno y Divulgación sobre Ayudas Gubernamentales con respecto al reconocimiento de las subvenciones del gobierno. Las subvenciones incondicionales relacionadas con los activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta se reconocen como ingresos cuando la subvención se vuelve cobrable. Las subvenciones condicionales se reconocen como ingresos solo cuando se cumplen las condiciones asociadas a la subvención.



Juicios y estimados

A veces puede ser difícil determinar si un activo biológico en particular se encuentra dentro del alcance de la NIC 41; por ejemplo, ¿es una actividad agrícola criar aves (activos biológicos) en un zoológico donde se crían aves exóticas? Si una entidad solamente operara un negocio de crianza de aves (y no permitiera la exposición al público de las aves), las aves estarían dentro del alcance de la NIC 41. Por otro lado, si la entidad solo brindara un servicio de exposición al público de las aves, no habría ninguna actividad agrícola y las aves estarían dentro del alcance de la NIC 16. Por consiguiente, si una entidad cría aves y ofrece servicios de exposición al público de las aves, entonces se debe utilizar juicio para clasificar las aves a fin de determinar qué norma se aplica.

Al medir activos biológicos y productos agrícolas, las estimaciones de, por ejemplo, las cantidades físicas y el estado físico de los activos puede ser algo complejo. Para los juicios y estimados en la medición del valor razonable, ver el resumen sobre la NIIF 13 Medición del Valor Razonable.



NIC 41



Manuel Arribas

Socio de Auditoría
EY Perú
manuel.arribas@pe.ey.com



Los lineamientos de medición de los activos biológicos - plantaciones, establecidos en la NIC 41, permiten diferenciar y valorar cada tipo de cultivo de acuerdo a sus características naturales, lo cual brinda información relevante a los usuarios de los estados financieros sobre los potenciales flujos de caja de la operación. Como cambio más relevante, la Junta ha eliminado el requerimiento de que las compañías consideren los flujos de caja antes de impuestos al medir el valor razonable del activo biológico (es decir, se deben descontar los flujos de caja después de impuestos para ser consistente con uso de la tasa después de impuestos).



CINIIF

12

*Acuerdos
de Concesión
de Servicios*

Establece guías para la contabilización de los operadores del sector privado involucrados en la prestación de activos y servicios de la infraestructura al sector público. La interpretación no aborda la contabilidad por el lado del gobierno (concedente) de tales acuerdos.



Para todos los acuerdos comprendidos en el ámbito de la Interpretación (esencialmente aquellos en los que los activos de infraestructura no son controlados por el operador), los activos que comprenden la infraestructura no son reconocidos como propiedad, planta y equipo por parte del operador. Más bien, dependiendo de los términos del acuerdo, el operador reconoce:

- ▶ un activo financiero - donde el operador tiene un derecho incondicional de recibir una cantidad especificada de efectivo u otro activo financiero durante la vida del acuerdo; o
- ▶ un activo intangible - donde el operador no tiene un derecho incondicional sino que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público; o
- ▶ tanto un activo financiero como un activo intangible - donde el retorno del operador es proporcionado en una parte por un activo financiero y en otra por un activo intangible.

Las obligaciones contractuales de mantener o restaurar la infraestructura, con excepción de cualquier elemento de mejora, deben reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes; es decir, según la mejor estimación del desembolso que se necesitaría para cancelar la obligación actual en la fecha del estado de situación financiera.

En algunos casos, el monto requerido para cancelar la obligación está ligado al uso del activo por parte de los usuarios del servicio público. En estas circunstancias, el uso del activo podría determinar el evento al que un operador se encuentra obligado y, por ello, la provisión debería reconocerse a través del tiempo.

Por otro lado, cuando el operador está obligado a restaurar la infraestructura a una condición específica al final del acuerdo, independientemente del uso, este tiene una obligación análoga a una obligación por desmantelamiento o retiro de activos, la cual es contabilizada bajo la NIC 37 y la CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares. En estas circunstancias, la obligación surge cuando la infraestructura es construida.



Bajo el modelo del activo intangible, esta obligación es incluida en el costo del activo y amortizada posteriormente. La CINIIF 12 prevé que las obligaciones de mantenimiento podrían ser una actividad generadora de ingresos, en particular bajo el modelo de activo financiero. Si el concedente reembolsa al operador por mantenimiento, el operador no debería reconocer la obligación en el estado de situación financiera, sino que debe reconocer los ingresos y gastos en resultados cuando se realiza el trabajo de mantenimiento. En el caso de un modelo de activo intangible bajo el ámbito de la CINIIF 12, los costos para mantener o restaurar la infraestructura, si bien no incrementan directamente los beneficios económicos del activo, para el caso de los acuerdos de concesión, podrían calificar como parte del costo del derecho de uso de operar la concesión, ya que se pueden relacionar a un solo intangible (el derecho de cobrar a los clientes) y son necesarios para asegurar el derecho que posee el operador.

El tratamiento contable de las obligaciones por mantenimiento dependerá de los términos y condiciones de las obligaciones, los cuales pueden variar en cada contrato y no deberían ser afectados por la naturaleza del activo reconocido.

Los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como un gasto en el período en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción de acuerdo con la NIC 23 Costos por Préstamos.

La NIIF 9 Instrumentos Financieros, se aplica al activo financiero reconocido bajo la CINIIF 12. Bajo esta Norma el activo financiero se medirá al costo amortizado o al valor razonable a través de resultados.

La NIC 38 Activos Intangibles se aplica al activo intangible reconocido bajo la CINIIF 12. La NIC 38 permite medir los activos intangibles utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación si existe un mercado activo para los acuerdos de concesión de servicios.



CINIIF

23

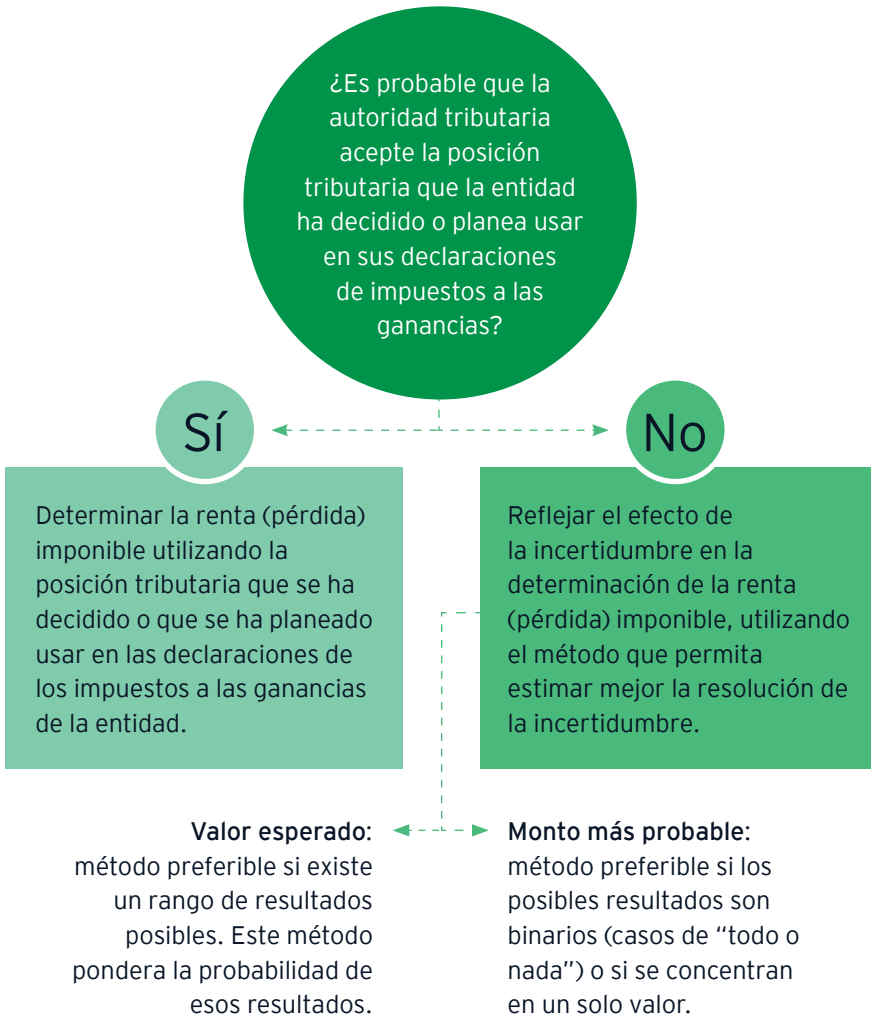
*La Incertidumbre frente
a los Tratamientos del
Impuesto a las Ganancias*

En junio de 2017, el consejo emitió la CINIIF 23 la incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Esta interpretación clarifica cómo aplicar los criterios de reconocimiento y medición de la NIC 12, impuesto a las ganancias, cuando existe incertidumbre sobre las posiciones tributarias. Esta interpretación no aplica a impuestos o gravámenes fuera del alcance de la NIC 12, ni establece requerimientos relacionados con sanciones e intereses asociados a posiciones tributarias inciertas.



La CINIIF trata específicamente los siguientes temas:

- ▶ si una entidad considerará por separado las posiciones tributarias inciertas;
- ▶ los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de las posiciones tributarias por las autoridades fiscales;
- ▶ cómo determinará una entidad la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales; y
- ▶ cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias.





Se requiere que la entidad determine, en un primer momento, si se debe considerar cada posición tributaria incierta de manera separada o conjunta con dos o más posiciones tributarias inciertas, dependiendo de qué enfoque brinde una mejor predicción sobre la solución de la incertidumbre.

La entidad deberá valorar si la posición tributaria incierta afectará a las declaraciones de impuestos a las ganancias y cómo lo haría, considerando lo siguiente:

La Interpretación no agrega nuevos requerimientos de divulgación; sin embargo, resalta la importancia de los requerimientos existentes:

- ▶ Juicios, información sobre supuestos utilizados y otras estimaciones son divulgadas según los párrafos 122 y 125 -129 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros.
- ▶ Cuando es probable que la autoridad tributaria acepte un tratamiento contable incierto, se deberá aplicar el párrafo 88 de la NIC 12 para determinar la divulgación de la contingencia relacionada con el impuesto; es decir, la entidad revelará cualquier tipo de pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

CINIIF 23



Henry Barrera

Socio de Auditoría
EY Perú
henry.barrera@pe.ey.com

“

Históricamente, desde la aparición de la regulación contable, ha existido lo que pudiera llamarse un divorcio entre lo contable y lo tributario, adicionado a esto, la complejidad de las regulaciones tributarias o la falta de claridad para su aplicación, llevan a la elaboración de juicios por parte de los preparadores de la información contable y financiera en búsqueda de su mejor interpretación tributaria. Esto puede llevar a interpretaciones que se alejan del espíritu del requerimiento normativo y quedar inmersos en lo que se conoce como una “posición tributaria incierta”. Las preguntas que surgen son varias, ¿cuándo analizar si estamos frente a esta situación?, ¿cómo evaluar/medir los posibles resultados de una eventual revisión de las autoridades tributarias?, ¿cómo reconocer en los estados financieros pagos anticipados que en algunas jurisdicciones son requeridos por las autoridades tributarias antes de iniciar el proceso de discusión?.



FINTECH

RETOS CONTABLES



FinTech: contracción de las palabras inglesas "*finance*" y "*technology*".

Mercado FinTech

Las grandes entidades tecnológicas están redefiniendo el mundo mediante la innovación. Es común que lleguen a nuestras manos noticias o artículos sobre algún avance tecnológico en alguna de las ramas de la ciencia y en general en todo aspecto de la vida. Las compañías no han quedado alejadas de este fenómeno, las demandas de los clientes se han transformado y la velocidad de cambio cada vez es mayor y sobre todo en el sector financiero. Por ejemplo, una de las nuevas alternativas presentes en el mercado peruano para llevar a cabo las operaciones de cambio de soles a dólares, y viceversa, es el uso de plataformas FinTech; la que ofrece tipo de cambios competitivos de manera virtual.

En el Perú, el acceso a tecnologías ha continuado en crecimiento, según la Encuesta Nacional de Hogares (ENAHOG) al cierre del 2022, el 93.8% de jóvenes entre 19 y 24 años accede a internet, y la población entre 25 y 40 años llega al 86.9%. Además, a nivel nacional, el 89.2% de personas que usa internet se conectó desde un teléfono celular.

El sector FinTech se enfoca en la innovación tecnológica de sus servicios en el mercado financiero y ha provocado que sus

innovaciones mantengan una línea muy delgada entre servicios financieros y tecnológicos. Las principales tendencias FinTech que surgieron a nivel mundial son finanzas integradas, *paytech*, crecimiento del comercio electrónico, *insurtech* y *wealthtech*. Desde pagos hasta inversiones y préstamos, las soluciones integradas están presentes en todos los aspectos de los servicios financieros. El Banco Mundial nos da la siguiente definición del sector FinTech:



Avances en tecnología que tienen el potencial de transformar la prestación de servicios financieros estimulando el desarrollo de nuevos modelos de negocio, aplicaciones, procesos y productos. Los ejemplos incluyen dinero electrónico, préstamos entre pares, calificación crediticia, servicios de asesoramiento robótico y tecnología de contabilidad distribuida.



El sector FinTech ha experimentado un crecimiento notable en los últimos años. Lo que alguna vez se consideró una forma compleja de administrar las finanzas ahora es utilizado por millones de personas en todo el mundo, debido al auge de la banca en línea y las primeras plataformas móviles. Antes de la pandemia del COVID-19 crecían al ritmo de la transformación digital, sin embargo, en los últimos años, el proceso se ha acelerado y se han adaptado.

Asimismo, para las FinTech es un reto tener una estructura administrativa y financiera que esté a la altura de su crecimiento comercial, por ello deben tomar decisiones críticas con respecto a los temas de contabilidad financiera y a la gestión de riesgos. Actualmente, si bien no se han emitido pronunciamientos contables específicos para las FinTech, la aplicación de las NIIF les permitiría:

- ▶ Otorgar claridad a su información financiera.
- ▶ Otorgar credibilidad financiera frente a sus *stakeholders*.
- ▶ Facilitar el acceso a las inversiones y mercado financiero internacional.
- ▶ Tener una herramienta de medición de impacto por nuevas tipologías en sus transacciones.

Retos contables

A continuación, presentamos una lista¹ de los principales asuntos contables y financieros que pueden enfrentar las FinTech dependiendo de la naturaleza de estas:

1. Contabilización de las transacciones con accionistas

Los inversores ingresan en entidades FinTech utilizando una variedad de instrumentos, siendo una de las formas más comunes la inversión en acciones de capital o las acciones preferentes convertibles. Dichas opciones pueden contener una obligación incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero o contener derechos para liquidar mediante un número variable de sus acciones de capital. Dependiendo de las características, de acuerdo con las NIIF, la clasificación dependerá de la sustancia del acuerdo contractual y, por lo tanto, se podría reconocer un pasivo financiero

¹Esta lista podría no ser exhaustiva y representa nuestras perspectivas particulares sobre aquellos asuntos contables y financieros que pudieran enfrentar las FinTech. Es posible que se identifiquen consideraciones adicionales en la medida que las prácticas de los mercados de capitales para estas transacciones continúen desarrollándose, así como por las futuras regulaciones y nuevos estándares normativos que pudieran emitirse.



o un instrumento de patrimonio, la cual podría provocar efectos distintos en la presentación de los Estados Financieros.

2. Clasificación y reconocimiento del ingreso por comisiones

Las empresas FinTech al prestar operaciones de financiamiento y/u otorgar productos financieros a sus clientes, incurrir en ciertos cobros de comisiones administrativas o comisiones por compromiso por las líneas aprobadas, no utilizadas y otros.

Dependiendo del análisis sobre la naturaleza de estas comisiones, la clasificación y el reconocimiento contable del ingreso por comisiones es diferente según las NIIF (la transacción puede estar bajo el alcance de los criterios de la NIIF 9 Instrumentos Financieros o de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contrato con Clientes).

Finalmente, las entidades FinTech deben evaluar de acuerdo con las NIIF si las contraprestaciones (por ejemplo, comisiones) que se reciben por prestar un servicio relacionado, determinan que la entidad actúa como un principal y, por

lo tanto, reconocerá los ingresos de sus actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación; o de lo contrario, si se determina que la entidad actúa como un agente, esta reconocerá los ingresos por el importe neto.

3. Tratamiento del descuento comercial y afectación al reconocimiento de los ingresos

El uso de descuentos, planes de lealtad (fidelización de clientes), acumulación de puntos para descuentos, canjes, entre otros, son operaciones comunes empleadas en las empresas FinTech.

Bajo la perspectiva de las NIIF, el registro de los ingresos de estas operaciones tiene ciertas particularidades que afectan al reconocimiento y medición del ingreso y, por lo tanto, se tendrá que realizar una evaluación detallada para conocer la dinámica contable adecuada de acuerdo con las NIIF.

4. Contabilización de inversiones en investigación y desarrollo

Las FinTech realizan considerables desembolsos en inversiones para proyectos de investigación y desarrollo.



Bajo los lineamientos de la NIC 38 Intangibles es importante identificar la etapa en la que se encuentra el proyecto para conocer si dichos desembolsos deben registrarse como un activo intangible o un gasto (tratamiento contable diferenciado).

Los acuerdos de compra de tecnología para ser recibidos a través de la nube, son acuerdos en los que las entidades FinTech no tienen actualmente posesión del software subyacente utilizado en el acuerdo. Ejemplos: plataformas e infraestructura de servicios, etc. Las entidades deberán evaluar cuidadosamente y aplicar su juicio profesional para determinar qué NIIF aplica a la transacción particular.

5. Pagos basados en acciones

Las FinTech ofrecen a su personal, como parte de su programa de retención de puestos clave y logro de metas comerciales, planes de beneficios como son las retribuciones a través de acciones de la misma entidad.

La NIIF 2 Pagos Basados en Acciones establece los requisitos de contabilización de dichas transacciones y su impacto en los estados financieros.

6. Arrendamientos

De acuerdo con la NIIF 16 Arrendamientos ya no existen arrendamientos operativos y, por lo tanto, se tiene que reconocer el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento bajo un modelo contable del valor presente de los flujos proyectados de las rentas del arrendamiento.

Las empresas FinTech también pueden celebrar contratos de arrendamientos en la búsqueda de tener un rápido crecimiento comercial o logístico.

7. Instrumentos financieros derivados y contabilidad de cobertura

Las empresas FinTech conviven en un escenario de constantes volatilidades del tipo de cambio y tasas de interés debido a la naturaleza de sus negocios. Para mitigar estos riesgos existen en el mercado determinados tipos de derivados.

La NIIF 9 Instrumentos Financieros concretamente en el frente de derivados financieros, detalla las consideraciones contables para registrar una operación de derivados siguiendo lo establecido



en la contabilidad de coberturas, lo que conlleva ciertas ventajas que convergen a los estados financieros.

8. Titulizaciones con patrimonios en fideicomiso (vehículos de inversión) a través de las transferencias de carteras

La colocación de carteras de préstamos en el mercado de capitales a través de titulizaciones de activos para obtener financiamiento implica que se realice correctamente un análisis para determinar si se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios de los activos cedidos y, que dependiendo de la conclusión a la que se llegue, los impactos contables puedan ser muy diferentes. Por ejemplo, los importes recibidos podrían derivar al reconocimiento de un pasivo financiero (financiamiento) y no como una baja de activos.

9. Pérdida esperada de la cartera de créditos

Muchas empresas FinTech que han ingresado como proveedores de servicios de pagos (“bancos digitales”), billeteras virtuales y prestamistas de crédito no financieros, ofrecen préstamos comerciales o de consumo a través de plataformas virtuales.

Muchas de estas empresas aún no tienen desarrollado un modelo para determinar la pérdida esperada de la cartera de créditos de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros.

No contar con un modelo que cumpla con los requerimientos normativos, incurriría en un incumplimiento de acuerdo con las NIIF, además de la incorrecta gestión del riesgo de la cartera y su tratamiento inadecuado en la revelación en los estados financieros.

10. Tratamiento de la modificación de los flujos de los créditos por refinanciamientos o reestructuraciones

Entre los principales retos contables de las FinTech, es la velocidad a la cual se generan, refinancian o reestructuran préstamos online.

Es importante medir el impacto contable en los estados financieros que generan las refinanciaciones o reestructuraciones y reconocer adecuadamente el tratamiento contable para cada tipo de modificación a los flujos de los créditos de acuerdo con los lineamientos de la NIIF 9.



Por ejemplo, la NIIF 9 indica que, si las modificaciones en los flujos de efectivo son clasificados como una modificación sustancial, se debería dar de baja en cuentas el activo financiero y reconocer un nuevo activo financiero a su valor razonable.

11. Inversiones en criptoactivos y otros activos financieros

El tratamiento contable de los criptoactivos dependerá de los hechos y circunstancias particulares de cada tipo de empresa FinTech y el análisis correspondiente podría ser complejo.

Las criptomonedas (un tipo de criptoactivos), de acuerdo con su funcionalidad, se pueden reconocer distintamente como instrumentos financieros, instrumentos de patrimonio, derivados, inventarios o activos intangibles.

Finalmente, es importante evaluar de acuerdo con las NIIF, la estrategia con criptomonedas que se defina, debido a que de acuerdo con ello los impactos contables podrían ser diferentes. Por ejemplo, no es lo mismo operar con criptomonedas en una transacción de compraventa típica, que celebrar contratos por diferencia basados en criptomonedas (CFD).

12. Método de la tasa de interés efectiva

Las comisiones y otros ingresos cobrados al inicio de una operación de financiamiento otorgada a terceros por entidades FinTech deben ser evaluados cuidadosamente para determinar si forman parte integrante de la tasa de interés efectiva, que es la tasa que descuenta exactamente los cobros futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero.



CRIPTOACTIVOS



Los criptoactivos presentan diversos términos y condiciones. La finalidad de la titularidad de los criptoactivos también puede diferir entre compañías, e incluso entre los modelos de negocio dentro de las mismas entidades que las poseen. Por lo tanto, el tratamiento contable dependerá de los hechos y circunstancias particulares y el análisis correspondiente podría ser complejo:

- ▶ Para que sea considerada como efectivo, un criptoactivo debería ser generalmente aceptado como medio de intercambio y ser considerado como una base apropiada sobre la cual el tenedor podría medir y reconocer todas las transacciones en sus estados financieros.
- ▶ Algunos criptoactivos contractuales podrían cumplir la definición de un activo financiero si: dan derecho al tenedor a recibir dinero en efectivo, otro instrumento financiero, o el derecho a negociar instrumentos financieros en condiciones favorables; o son, en efecto, certificados de acciones digitales que dan derecho al titular a los activos netos de una entidad concreta.
- ▶ Algunos contratos para negociar criptoactivos se contabilizan como derivados, si el contrato se puede liquidar por el neto o si el criptoactivo subyacente es fácilmente convertible en efectivo, a pesar de que el criptoactivo en sí mismo no sea un instrumento financiero, siempre que se cumplan ciertos criterios.
- ▶ Muchos criptoactivos cumplirían con la definición relativamente amplia de un activo intangible. Sin embargo, no todos los criptoactivos que cumplen la definición de activo intangible se encuentran en el alcance de la NIC 38 Activos intangibles, debido a que la norma establece que no se aplica a elementos que están dentro del alcance de otra norma. Por ejemplo, algunas entidades podrían tener criptoactivos para la venta en el curso ordinario de los negocios y, como tal, podrían ser reconocidos como inventario. Los corredores de bolsa sobre commodities, que adquieren y venden criptoactivos principalmente para generar ganancias a partir de las fluctuaciones en el precio o el margen de los corredores de bolsa, también tienen la opción de medir su inventario de criptoactivos a valor razonable menos los costos de venta.



Los titulares de criptoactivos deberán considerar las divulgaciones requeridas por la NIC 1 Presentación de Estados Financieros cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF sea insuficiente para permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan el impacto de los criptoactivos en la situación y rendimiento financiero de la entidad.

El Comité de Interpretaciones de las NIIF emitió una decisión de agenda sobre la contabilidad de las criptomonedas (un tipo de criptoactivos) en junio de 2019, indicando que no son activos financieros sino activos intangibles en el alcance de la NIC 2 Inventarios o la NIC 38 Activos intangibles. La decisión de agenda también proporcionó orientación sobre los requisitos de divulgación.

Si bien el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB o el Consejo) no ha incluido a los criptoactivos en su agenda de elaboración de normas por el momento, continúa monitoreando muy de cerca el desarrollo de los criptoactivos y su importancia para los emisores de las NIIF.

El Comité de Interpretaciones de las NIIF definió a la criptomoneda como un criptoactivo con las siguientes características: “a) una moneda digital o virtual registrada en el libro mayor contable que utiliza la criptografía por seguridad, b) no emitida por una autoridad jurisdiccional u otra parte, y c) no da lugar a un contrato entre el titular y otra parte”. El bitcoin, por ejemplo, cumpliría con esta definición. Las criptomonedas representan un subconjunto de criptoactivos.

A continuación, se detallan algunas apreciaciones para poder clasificar los criptoactivos:

Efectivo

Actualmente no se tiene conocimiento de ningún criptoactivo que puede ser considerado como efectivo.

Si, en períodos futuros, un criptoactivo alcanza un nivel tan alto de aceptación y estabilidad que cumpliera con las características de efectivo, el titular deberá considerar si ese criptoactivo representa un medio de cambio y una unidad de cuenta hasta el punto de que pudiera actuar como base sobre la cual el titular reconoce y mide todas las transacciones en sus estados financieros (es decir, podría actuar como moneda funcional de una entidad).



Equivalentes de efectivo

Los criptoactivos actualmente no cumplen con la definición de equivalentes de efectivo porque generalmente, entre otros, no son convertibles en cantidades conocidas de efectivo, ni están sujetas a un riesgo insignificante de cambio en el valor.

Instrumentos financieros

Los titulares de criptoactivos deben considerar cuidadosamente si los términos y condiciones de sus criptoactivos dan lugar a un contrato. En ausencia de un contrato, un criptoactivo no es un instrumento financiero.

Instrumentos de patrimonio

Un criptoactivo es solo un instrumento de patrimonio según las NIIF si incorpora un derecho contractual a una participación residual en los activos netos de una entidad.

Derivado

Una entidad necesitará evaluar un derecho contractual para comprar o vender criptoactivos que se puedan liquidar por el neto o donde el criptoactivo subyacente sea fácilmente convertible en efectivo, con el objetivo de determinar si el contrato se encuentra dentro del alcance de la NIIF 9 y, por lo tanto, deba contabilizarse como un derivado.

Sin embargo, un contrato para comprar o vender un criptoactivo no financiero, que no se negocia en un mercado activo, no estaría dentro del alcance de la NIIF 9, ya que el criptoactivo no sería fácilmente convertible en efectivo.

Inventario

Estimar los costos de venta de los criptoactivos clasificados como inventario puede presentar desafíos para el titular, debido a que estos costos de venta pueden fluctuar significativamente según la demanda actual en el proceso de la cadena de bloques (*blockchain*).



Pagos anticipados

Si la única forma de obtener los beneficios económicos de un criptoactivo es al aceptar la entrega posterior de los bienes o servicios subyacentes, el titular podría contabilizarla como un pago anticipado. Sin embargo, si el titular también pudiera obtener beneficios económicos al comercializar el criptoactivo, el titular debería evaluar su modelo de negocio. Si una entidad tiene la intención de comercializar el criptoactivo, generalmente no sería apropiado contabilizarla como un pago anticipado.

Activos intangibles

Los criptoactivos generalmente cumplen con la definición de un activo intangible, debido a que son identificables, carecen de sustancia física, están controlados por el titular y dan lugar a beneficios económicos futuros.

Finalmente, los titulares deben usar el juicio para proporcionar divulgaciones cuantitativas y cualitativas lo suficientemente detalladas para permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan el impacto de la tenencia de criptoactivos en su posición financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Dado que el desarrollo de los criptoactivos se encuentra todavía en una fase temprana, los tenedores deben seguir supervisando las actividades de establecimiento de normas, así como las guías emitidas por los reguladores para garantizar que contabilicen adecuadamente los criptoactivos con arreglo a las NIIF.



*ENTIDADES DE
PROPÓSITO ESPECIAL
DE ADQUISICIÓN*

SPAC



Una SPAC es una entidad que recauda capital de inversionistas en un IPO con el único propósito de la adquisición futura de un negocio objetivo, que normalmente no ha sido identificado en el momento de la salida a bolsa de la SPAC. La adquisición por parte de una compañía con un propósito especial de compra como son las SPAC, ofrece a las compañías privadas una forma de cotizar en bolsa sin tener que realizar una oferta pública inicial (IPO) tradicional.

Inicialmente, una SPAC es capitalizada por los patrocinadores, incluyendo el equipo directivo, que aportan capital y/o fondos a cambio de acciones y, en su caso, warrants en la SPAC. Luego, la SPAC realiza su IPO y busca capital de los inversores.

Los instrumentos vendidos en un IPO de una SPAC generalmente consisten en unidades que comprenden acciones ordinarias y warrants para comprar determinadas acciones ordinarias en el futuro. Los warrants, que son

ejercitables poco después de que la SPAC adquiera una empresa objetivo, normalmente se emiten con un precio de ejercicio que está fuera de dinero (por ejemplo, 115% del precio por unidad en el IPO), y están destinados a compensar a los titulares por invertir su capital en la SPAC antes de que adquiera un objetivo.

En general, la SPAC tiene un período de tiempo limitado para completar una adquisición (por ejemplo, 18 a 24 meses). Si no se ha producido una adquisición exitosa al final de ese período, la SPAC se liquida, a menos que los accionistas acepten una prórroga. En cambio, si la SPAC se liquida, los ingresos del IPO recibidos de los accionistas se devuelven, y los patrocinadores pierden su contribución.

Una vez que una SPAC identifica un objetivo, solicita la aprobación de los accionistas para consumir su adquisición. Los accionistas suelen tener derecho a rescatar sus acciones si no desean invertir en el objetivo propuesto.



Sujeto a los requisitos reglamentarios, la SPAC a menudo necesita proporcionar estados financieros auditados de la SPAC y del negocio objetivo, información financiera proforma que refleje la adquisición propuesta y cualquier otra transacción importante, así como la discusión y el análisis de la gerencia sobre la SPAC y el negocio objetivo. Las divulgaciones también suelen incluir proyecciones financieras y operativas del negocio objetivo para facilitar la revisión y aprobación de la transacción por parte de los accionistas.

La adquisición se lleva a cabo después de recibir la aprobación por parte de los accionistas. En la mayoría de los casos, los vendedores del negocio objetivo pueden recibir efectivo o capital en la SPAC (u otra entidad sucesora) o una combinación de ambos; mientras que en otros casos, el negocio objetivo adquiere legalmente la SPAC y reemplaza la SPAC como una entidad que cotiza en la bolsa de valores. Los vendedores del negocio objetivo a menudo conservarán parte de la propiedad de la entidad combinada.

Las siguientes áreas se consideran las más problemáticas desde la perspectiva contable:

- ▶ La identificación del adquirente en la transacción.
- ▶ La contabilización de instrumentos financieros y transacciones con pagos basados en acciones antes y después de la adquisición.



Identificación del adquirente

Si bien una SPAC adquiere legalmente una empresa objetivo, la contabilidad de la transacción depende de qué entidad se considere adquirente a efectos contables (es decir, el adquirente contable).

Aplicando la NIIF 3, la identificación de un adquirente es una consideración importante para la contabilidad, ya que determina qué activos netos se medirán a sus valores razonables en la fecha de adquisición y qué activos netos se medirán a sus valores en libros anteriores a la combinación. Por lo tanto, afecta tanto a la plusvalía como a los activos netos de la entidad combinada reconocidos en la fecha de adquisición, así como los comparativos a presentar.

Por su parte, la NIIF 3 se aplica a una transacción u otro evento que cumpla con la definición de combinación de negocios. Sin embargo, no se aplica a la adquisición de un activo o un grupo de activos que no constituyen un negocio. Según la NIIF 3, la adquirente es la entidad que obtiene el control de la adquirida que, a su vez, se define como el negocio o negocios de los que la adquirente obtiene el control en una combinación de negocios.

La determinación contable del adquirente es particularmente importante, ya que impactaría la contabilidad y la presentación de los estados financieros, que pueden diferir significativamente dependiendo de cual de las partes es la adquirente contable.

Si se determina que una SPAC es la adquirente contable, la transacción en la que se adquiere el control sobre el negocio objetivo se contabilizará como una combinación de negocios de acuerdo con la NIIF 3 (es decir, aplicando el método de adquisición).

Si se determina que el negocio objetivo es el adquirente contable, los estados financieros de la entidad combinada contendrán la información financiera histórica del objetivo para el período actual y comparativo.

Determinar el adquirente contable en una adquisición de SPAC requiere un cuidadoso análisis y un juicio significativo, en el que en numerosas ocasiones se deberán analizar aspectos tales como los derechos de voto y la capacidad de nombrar o quitar a los miembros de la alta dirección y órganos de gobierno.



Contabilización de instrumentos financieros y transacciones con pagos basados en acciones antes y después de la adquisición

Con carácter general, se deberá analizar si los instrumentos financieros emitidos antes o después de la adquisición de la empresa objetivo, incluyendo acciones, *warrants*, *earn-outs*¹, u otros, representan una contraprestación contingente en relación con una combinación de negocios, si se relaciona con la remuneración del trabajo futuro de los empleados o si son instrumentos de patrimonio o pasivos financieros emitidos por la SPAC y/o la entidad objetivo.

Algunos aspectos clave para tener en cuenta para el análisis serán los siguientes:

- ▶ Con relación a las decisiones clave que afectan a posibles reembolsos de las acciones, como la aprobación de una adquisición o la prórroga del plazo para completar una adquisición, cuando se realizan a través de los votos de los accionistas en una Junta general de la SPAC, es importante evaluar si ese proceso de votación forma parte de la decisión de gobierno corporativo y/o procesos de toma de decisiones de la SPAC y, por lo tanto, se ve como una acción de la SPAC. Alternativamente, puede reflejar las acciones privadas de los accionistas en su calidad de tenedores de instrumentos particulares, en cuyo caso, el resultado del voto no estaría bajo el control de la SPAC. Este tema ha sido preguntado recientemente al IFRIC, y la respuesta se ha postpuesto para el proyecto FICE.

¹Un acuerdo de adquisición de una SPAC puede incluir una disposición para que se transfiera a los accionistas del negocio objetivo una contraprestación adicional en el futuro si ocurren ciertos eventos o se cumplan ciertas condiciones. Estos pagos futuros, comúnmente denominados *earn-outs* (pagos o acuerdos de "ganancias"), pueden ser en forma de participaciones adicionales en el patrimonio de la entidad combinada o efectivo u otros activos, o una combinación de estos.



- ▶ La contabilización de las acciones y warrants en los estados financieros consolidados de la entidad combinada después de la adquisición depende de quién es identificado como el adquirente contable.
- ▶ SPAC como adquirente contable:
La adquisición puede desencadenar características en las acciones y warrants que estaban condicionadas a la finalización exitosa de una adquisición, como derechos de redención, o puede cambiar la discreción que la entidad emisora tenía sobre tales características. Se tendrá que ejercer el juicio para determinar si los instrumentos previamente clasificados como patrimonio deben ser dados de baja y vueltos a reconocer como pasivos si los criterios de patrimonio ya no se cumplen, o viceversa.
- ▶ Para los pagos basados en acciones surge una pregunta frecuente sobre si (y cuándo) varios instrumentos emitidos por la SPAC se considerarán, en lo sucesivo, dentro del alcance de la NIIF 2 o sujeto a otra norma como la NIC 32, una vez completada la adquisición.
- ▶ Cambios tales como el otorgamiento de opciones sobre acciones propias de la SPAC a los empleados de la empresa objetivo a cambio de la entrega de las opciones de los empleados sobre las acciones de la empresa objetivo, o el cambio de los términos de las opciones para que sean sobre una clase especial de acciones de la sociedad objetivo, las cuales sean obligatoriamente convertibles en acciones de la SPAC, seguirían los requisitos de la NIIF 2 sobre la contabilización de una modificación.
- ▶ Con relación a los nuevos instrumentos emitidos tras la adquisición, si la SPAC es la entidad compradora contable, habría que analizar bajo NIIF 3 si dichos instrumentos financieros emitidos a los accionistas de la entidad objetivo son parte del precio de compra, o si responden a otro propósito, como remuneración de servicios pendientes de recibir, que se registrarían siguiendo la NIIF 2.



REPORTES

NO FINANCIEROS



Contexto

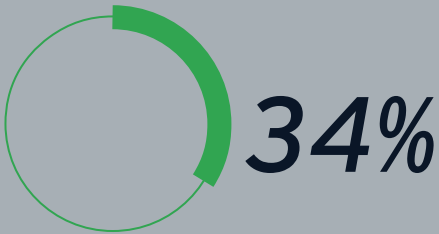
De acuerdo con el último Reporte de Riesgos Globales 2023 elaborado por el Banco Mundial, ocho de cada diez riesgos a corto plazo (2 años) y largo plazo (10 años) tendrán una conexión directa con asuntos ambientales o sociales, lo cual plantea desafíos y oportunidades para la sostenibilidad. En este contexto, las organizaciones se enfrentan a la necesidad de adoptar estrategias de negocio que integren de manera más sólida los criterios ESG (Ambientales, Sociales y de Gobernanza) para gestionar los riesgos que se han acentuado con el retorno a la actividad económica mundial.

Aquellas empresas que fijan prioridades en materia ESG obtienen una ventaja significativa en la generación de valor a largo plazo, logrando posicionarse de manera óptima en toda su cadena de valor. En torno a ello, el equipo de EY Servicios de Cambio Climático y Sostenibilidad (CCaSS) elaboró el informe “Panorama de las empresas latinoamericanas sobre ESG”,

el cual recoge a través de entrevistas a directores de más de 400 empresas de 19 industrias de México, Colombia, Costa Rica, Panamá, El Salvador, Guatemala, República Dominicana, Nicaragua, Perú, Venezuela, Bolivia y Ecuador; el nivel de avance de implementación de estrategias con criterios ESG a partir de una escala de madurez.

Agrupando temas prioritarios en ocho pilares ESG¹; la encuesta reveló que, las empresas de la región aún están en un primer nivel de madurez. Además, Colombia, México y Costa Rica son los países más avanzados en la región debido a políticas y compromisos internacionales que han adquirido. En términos de resultados, 77% de los líderes encuestados consideran importante que la estrategia ESG esté alineada a la visión y propósito de la organización. Además, 58% de las empresas valoran la relación con grupos de interés, sin embargo, un menor porcentaje considera la relevancia de sus perspectivas en la definición de los temas materiales.

¹ Los pilares de alta prioridad están relacionados con los pilares de Liderazgo y estrategia, Relacionamiento con grupos de interés, Materialidad y riesgo, Cultura y capacidades, seguidos por los cuatro pilares con menor prioridad: Cadena de valor, Gobernanza, Sistemas y tecnología, y Cambio climático.



de los líderes, considera razonable temas ESG con clientes y proveedores y solo el **43%** de las empresas extienden sus políticas ESG a su cadena de valor.



considera los temas relacionados a cambio climático una preocupación actual para su organización.

En Perú, la priorización de los ocho pilares estratégicos según las empresas encuestadas es liderada por Liderazgo y estrategia (61%), Relacionamiento con grupos de interés (51%), Materialidad y riesgo (44%), y Cultura y capacidades (41%); mientras que en los últimos cuatro puestos se sitúan los pilares de Cambio climático (37%), Gobernanza, divulgación y aseguramiento (36%), Cadena de valor (34%) y Sistemas y tecnologías (30%).

Fuente: *Panorama de las empresas latinoamericanas sobre ESG, EY*



Avances y desafíos en la divulgación climática empresarial

Si bien los informes no financieros desempeñan un papel fundamental en el proceso de descarbonización, y resulta crucial que las empresas adopten una mayor ambición en su aproximación en consonancia con los estándares internacionales y la regulación política; es importante reconocer que se requiere una acción concreta más allá de la divulgación de datos. Varios países de América Central y del Sur se han fijado el objetivo de “Net Zero” para 2050, entre ellos Argentina, Colombia, Costa Rica y Brasil; este último cuyo banco central ya ha publicado nuevas normas sobre divulgación de información social, medioambiental y climática, que entraron en vigor en diciembre del 2022.

De acuerdo con el Barómetro Global de Divulgación de Riesgos Climáticos, un estudio exhaustivo basado en las declaraciones públicas de más de 1,500 empresas en 47 países sobre la adopción del Grupo de Trabajo sobre Divulgación Financiera Relacionada con el Clima (TCFD), evidencia que las compañías continúan mejorando la amplitud y calidad de sus informes sobre el clima. No obstante, es posible que aún no estén abordando de

manera integral los riesgos físicos y de transición asociados, ni las oportunidades que podrían surgir en torno a estos riesgos. Además, el estudio destaca que las empresas no están revelando adecuadamente el impacto financiero del cambio climático en sus estados financieros.

La brecha identificada entre cobertura (84%) y calidad de los informes corporativos (44%) sugiere que, aunque cada vez más empresas informan sobre el riesgo climático, tienen dificultades para proporcionar información significativa sobre los retos a los que se enfrentan.

Además, se identificó que las empresas que empleaban el sistema de divulgación del Climate Disclosure Project (CDP) tenían mayores probabilidades de alcanzar una cobertura y calidad más elevadas en cuanto a las recomendaciones del TCFD. Siguiendo la tendencia de Barómetros anteriores, los sectores más expuestos al riesgo de transición obtuvieron, en general, mejores resultados en 2022, tanto en términos de calidad como de cobertura.



Los sectores más expuestos al riesgo de transición siguen puntuando más alto

Sector	Calidad 2021	Calidad 2022	Cobertura 2021	Cobertura 2022
Bancos	46%	39% ↓	77%	77% ↑
Propietarios y gestores de activos financieros	25%	35% ↑	48%	72% ↑
Seguros	38%	51% ↑	57%	90% ↑
Otras instituciones financieras*	NA	46%	NA	86%
Agricultura, alimentación y productos forestales	35%	37% ↑	65%	76% ↑
Energía	48%	51% ↑	78%	93% ↑
	NA	46%	NA	87%
	38%	42% ↑	68%	85% ↑
Bienes inmuebles**	36%	40% ↑	67%	83% ↑
Transporte	50%	46% ↓	77%	84% ↑
Comercio minorista, salud y bienes de consumo	42%	44% ↑	67%	86% ↑
Telecomunicaciones y tecnología	50%	46% ↓	79%	87% ↑

*Otras instituciones financieras - nueva categoría incluida este año para incluir bolsas, otros proveedores de servicios financieros, agencias de calificación y agencias de crédito.

**Materiales y edificios separados en 2022 de Inmuebles, edificios y construcción en 2021.

Fuente: Barómetro Global de Divulgación de Riesgos Climáticos, EY CCaSS



Desconexión entre inversionistas y líderes financieros en materia ESG

Con la adopción de nuevas estrategias que respondan a la descarbonización de diversos sectores, las empresas a nivel global están invirtiendo más tiempo, recursos y esfuerzos de liderazgo en ESG, sin embargo, sigue existiendo una importante desconexión entre las respectivas expectativas y objetivos de las empresas y sus inversionistas en lo que respecta a los resultados empresariales y de sostenibilidad.

En este contexto, la última edición de la encuesta a inversionistas institucionales 2022 de EY Climate Change and Sustainability Services (CCaSS) nos revela que, tanto para las empresas como para los inversionistas, la visión a largo plazo es inseparable de las consideraciones de sostenibilidad. Sin embargo, cuando se trata de la disyuntiva entre los beneficios a corto plazo y la creación de valor a largo plazo, existe una discrepancia entre las perspectivas de los inversionistas y los líderes financieros.

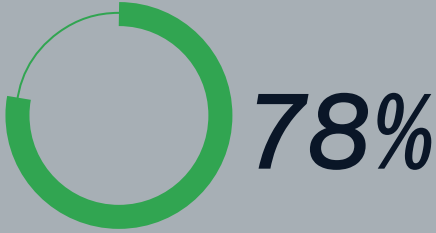
Además, la encuesta indica que existe una brecha fundamental entre las empresas y los grupos de interés en lo que respecta a los resultados en materia de sostenibilidad y a la información corporativa, en el sentido que las empresas se centran mayormente en presiones a corto plazo de determinados inversionistas, mientras que estos afirman que no reciben información sólida sobre la estrategia de crecimiento a largo plazo de las empresas.

En Latinoamérica, existen múltiples razones por las cuales los inversionistas están dispuestos a realizar inversiones sostenibles a largo plazo por sobre beneficios inmediatos. Del 76% de encuestados dispuestos, estas razones se centran en mejorar el potencial de crecimiento a largo plazo y construir su reputación de marca.

Adicionalmente, se reporta que, casi tres cuartas partes (73%) de los inversionistas encuestados afirman que “las organizaciones han fracasado en gran medida a la hora de crear una información integrada, que abarque tanto la información financiera como la relativa a los aspectos ESG, lo cual es fundamental para nuestra toma de decisiones.”

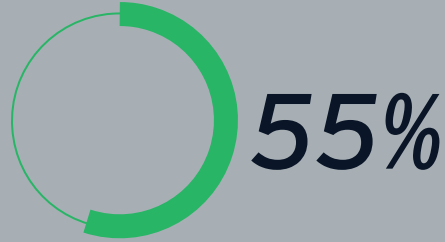


Lo que los inversionistas piensan:



Más de tres cuartas partes de los inversionistas encuestados creen que las empresas deben realizar inversiones que aborden cuestiones ESG relevantes para su negocio, aunque ello reduzca los beneficios a corto plazo.

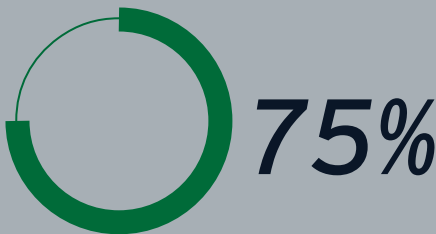
Lo que las compañías piensan:



Pero sólo algo más de la mitad de los líderes financieros encuestados creen que su empresa debería abordar las cuestiones ESG relevantes para el negocio reduce el rendimiento financiero y la rentabilidad a corto plazo.

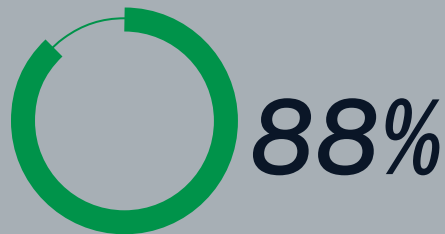
Lo que los inversionistas piensan:

- Preocupación por la selección



Tres cuartas partes de los inversionistas encuestados afirman que las empresas son muy selectivas a la hora de brindar información que facilitan a sus inversionistas, lo que suscita posibles actos de "ecoblanqueo".

- Escepticismo sobre el compromiso de transparencia



Más de tres cuartas partes de los inversionistas afirman que "a menos que exista un requisito normativo para hacerlo, la mayoría de las empresas sólo nos proporcionan información ESG útil para tomar decisiones limitadas.

Fuente: 2022 EY Global Institutional Investor Survey



Pregunta: Se pidió tanto a los inversionistas como a las empresas que dijeran si alguno de los siguientes aspectos suponía un reto para la utilidad y eficacia de la información sobre sostenibilidad de las empresas.

Desafíos a la utilidad y eficacia de los informes corporativos actuales sobre ESG.



Fuente: 2022 EY Global Institutional Investor Survey

Basándonos en estas estadísticas, la encuesta pone de relieve dos desafíos específicos que las empresas deben abordar para cerrar la brecha identificada y crear un mayor valor a largo plazo:

- **Comprender mejor las expectativas de los inversionistas en materia de sostenibilidad** y la forma en que la información puede abordar las cuestiones ESG importantes y ganarse la confianza de los grupos de interés.

- **Generar confianza en la información relativa a los aspectos ESG**, que puede verse afectada por las continuas preocupaciones sobre la transparencia y la calidad de la información de las empresas y la exigencia de información sobre sostenibilidad para los inversionistas.



Reportes de Sostenibilidad Corporativa para emisores de la Bolsa de Valores de Lima (BVL)

La Superintendencia del Mercado de Valores (SMV), con la finalidad de obtener información sobre las políticas, estándares y acciones que los emisores vienen implementando para asegurar su sostenibilidad, creando valor a largo plazo y brindando información acerca de sus actividades y gestión de riesgos inherentes al desarrollo económico, medioambiental y social; pone a disposición de inversionistas y público en general, información agregada de 178 emisores con valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores (al 02 de junio del 2023) que presentaron el Reporte de Sostenibilidad Corporativa correspondiente al ejercicio 2022, aprobado mediante la Resolución de Superintendente N° 018-2020-SMV/02.

Las 26 preguntas que evalúa el formato de Reporte de Sostenibilidad Corporativa se clasifican a partir de las siguientes dimensiones y componentes:

Medio Ambiente y Cambio Climático

- Política ambiental (2 preguntas)
- Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (2 preguntas)
- Agua (4 preguntas)
- Energía (2 preguntas)
- Residuos sólidos (2 preguntas)

Sociales

- Grupos de interés (3 preguntas)
- Derechos laborales (7 preguntas)
- Derechos humanos (2 preguntas)

Información complementaria

- Certificación internacional (1 pregunta)
- Otro reporte de sostenibilidad (1 pregunta)

*Reporte de Sostenibilidad Corporativa -
RSUP N° 018-2020*

De las 178 empresas de diferentes sectores económicos que presentaron el Reporte de Sostenibilidad Corporativa, un 54.5% registra ingresos anuales de hasta S/350 millones. A nivel holístico, la dimensión social es la que muestra el mayor grado de avance con un promedio del 75.5%.



A nivel de componentes, los aspectos mejor implementados están relacionados con Derechos Laborales (79.4%) y Política Ambiental (74.4%); asimismo, a nivel de pregunta, el mayor avance en implementación se refiere a la ausencia de controversias sociales con los grupos de interés (92.7%), mientras que la de menor avance corresponde a la medición de huella hídrica (13.5%).

Entre los principales resultados destacan:

- ▶ Se reporta un avance de 47.2% en la implementación de estándares y acciones en materia de medio ambiente y cambio climático.
- ▶ De las 78 empresas que afirman medir sus Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), 67 cuentan con certificación o reporte sobre huellas de carbono, siendo 11 de estas empresas integrantes del S&P/BVL ESG.
- ▶ El 43.8% de las empresas mide sus emisiones GEI, pero solo el 31.5% tiene objetivos o metas para reducirlos. Asimismo, de las 56 empresas que sí cuentan con objetivos, solo 22 cuentan con aprobación del Directorio para el establecimiento de estas metas.
- ▶ En la dimensión social se destacan los aspectos de derechos laborales (79.4%) y grupos de interés (71.0%).
- ▶ El 52.2% de las empresas reportan incluir aspectos ESG en sus criterios de compra y/o selección de proveedores de bienes y/o servicios. Del total de estas, alrededor del 68.8% son empresas cuyos ingresos anuales se encuentran por encima de los S/350 millones.
- ▶ El 21.3% de las empresas tiene certificaciones internacionales en Sostenibilidad Corporativa, y de estas, 12 poseen certificaciones ISO relacionadas con la gestión del medio ambiente (certificación 14001 y 14064).



Marcos internacionales de reportería en sostenibilidad

1.

Patrocinado por el FSB y más de 30 bancos centrales, el marco de la TCFD se creó para desarrollar información financiera voluntaria y coherente relacionada con el clima que fuera útil para los inversionistas, los prestamistas y los suscriptores de seguros a la hora de comprender los riesgos materiales.

2.

Las recomendaciones de la TCFD abordan la divulgación de información financiera relacionada con el clima a través de la lente de la materialidad financiera y se centran en el impacto financiero de los riesgos y oportunidades relacionados con el clima en una organización, en lugar del impacto de una organización en el medio ambiente.

3.

Las recomendaciones de TCFD ayudaron en gran medida a las organizaciones a racionalizar sus divulgaciones relacionadas con el clima, pero se limitaron únicamente al cambio climático.



4.

La Fundación IFRS, comprendiendo así la necesidad, anunció la creación de sus nuevos consejos internacionales de normas de sostenibilidad. El ISSB se encargó de desarrollar una amplia base mundial de normas de divulgación de la sostenibilidad de alta calidad para satisfacer las necesidades de los inversionistas y generar información de calidad.

5.

Como parte de las propuestas, las empresas informarán sobre todos los temas de sostenibilidad pertinentes y no solo sobre los riesgos relacionados con el clima en todas las áreas de contenido que están en consonancia con el TCFD (incorporada a la Fundación IFRS), es decir, gobernanza, estrategia, gestión de riesgos y métricas y objetivos.

6.

A partir de ahora, las organizaciones podrán ofrecer información coherente a escala mundial centrada en cómo afectan los temas de sostenibilidad al valor de la empresa, vinculándolos con los estados financieros.



A continuación, se presenta un resumen del estado y avances de los marcos de reportes de sostenibilidad y cambio climático a nivel regulatorio y político según Financial Reporting Standards (IFRS), European Sustainability Reporting Standards (ESRS) y Securities and Exchange Commission (SEC).

Norma / Estándar	Contexto	Descripción	Actualización
Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), establecieron el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB), como responsables de desarrollar una línea de base global de divulgaciones de sostenibilidad. Se establecieron dos estándares que dan como resultado una referencia global completa y de alta calidad centradas en las necesidades de los inversionistas y los mercados financieros: NIIF S1 (Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera) y NIIF S2 (Información a Revelar relacionada con el Clima).	Busca exigir que una entidad revele información sobre sus riesgos y oportunidades a través de un estándar que establece los requisitos generales de divulgación relacionados con la sostenibilidad y otro que especifica los requisitos de divulgación relacionados con el clima, para proporcionar a los inversionistas y otros participantes del mercado información sobre los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad para que de esta manera ayudantes en la toma de decisiones.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ A fines de junio, la ISSB publicó la versión final de sus estándares inaugurales, NIIF S1 y NIIF S2. Solo unas semanas después de la publicación de los estándares, un número creciente de países han indicado que planean adoptar los estándares dentro de sus jurisdicciones, incluidos Colombia, Canadá, Australia, el Reino Unido y otros. ▶ Teniendo en cuenta el período de informe efectivo que comienza a partir de 2024, la aplicación obligatoria depende de la aprobación o el proceso regulatorio de cada país. ▶ Poco después de la publicación de NIIF S1 y NIIF S2, ISSB anunció que se haría cargo del monitoreo de TCFD, consolidando aún más la disponibilidad derivada desde hace mucho tiempo de los emisores de estándares de divulgación voluntaria de sostenibilidad. ▶ ISSB tiene dos consultas abiertas para comentarios públicos relacionadas con su plan de trabajo 2024-2026 y la aplicabilidad internacional de la Junta de Normas de Contabilidad de Sostenibilidad (SASB).



Norma / Estándar	Contexto	Descripción	Actualización
<p>European Sustainability Reporting Standards (ESRS)</p>	<p>Después de que la Comisión Europea adoptara la propuesta legislativa para la Directiva de Informes de Sostenibilidad Corporativa (CSRD) en 2021, las empresas incluidas en el alcance tendrían que informar a partir del 2024, año inicio de vigencia, de acuerdo con los Estándares Europeos de Informes de Sostenibilidad (ESRS). Este primer conjunto de ESRS, que comprende 12 estándares transversales y temáticos, sigue la propuesta de CSRD y cubre asuntos ambientales, sociales y de gobernanza.</p>	<p>Busca proporcionar a una gran variedad de partes interesadas información relevante, comparable y confiable sobre los impactos, riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad de una empresa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ La Comisión Europea completó su consulta pública final sobre el primer conjunto de Estándares Europeos de Informes de Sostenibilidad (ESRS) antes de su aplicación inicial a partir de enero de 2024. ▶ Se espera que la Comisión realice algunas revisiones muy limitadas de las normas en función de los comentarios recibidos y adopte las normas antes del 28 de julio de 2023. ▶ Se realizaron actualizaciones adicionales a los últimos borradores de normas, la mayoría destinadas a reducir la carga regulatoria sobre las empresas, que incluyen que todos los requisitos estarán sujetos a una evaluación de materialidad con la excepción de “ESRS 2 Divulgaciones generales”; se irán incorporando más requisitos con el tiempo; ciertas divulgaciones serán voluntarias, incluidos los planes de transición de la biodiversidad; y se permitirá una mayor flexibilidad para ciertas divulgaciones, incluida la metodología para el proceso de evaluación de la materialidad.



Norma / Estándar	Contexto	Descripción	Actualización
<p>Securities and Exchange Commission (SEC)</p>	<p>En marzo de 2022, la Comisión de Valores y Bolsa (SEC, por sus siglas en inglés), propuso nuevas reglas para mejorar y estandarizar las divulgaciones que hacen las entidades registradas sobre los riesgos relacionados con el clima, sus metas y objetivos relacionados con el clima, sus emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y cómo sus juntas directivas y gerencia supervisan los riesgos relacionados con el clima.</p>	<p>La propuesta requeriría que las entidades registradas cuantifiquen los efectos de ciertos eventos relacionados con el clima y actividades de transición en sus estados financieros auditados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ El momento de la publicación de la divulgación climática final de la SEC y la propuesta de la regla de gestión de capital humano sigue siendo incierto. La Comisión se está tomando un tiempo prudente para deliberar cuidadosamente sobre una regla final, ya que busca incorporar los comentarios del público y llegar a un consenso interno. ▶ De acuerdo con la agenda regulatoria de la SEC, ambas reglamentaciones parecen estar programadas para su publicación en algún momento de los próximos meses. ▶ Algunos de los temas que han recibido una atención significativa son la inclusión de los requisitos de informes de GEI de Alcance 3, las divulgaciones propuestas relacionadas con los impactos financieros del cambio climático sobre la base de elementos de línea de los estados financieros, y la disposición para asegurar las emisiones de GEI de Alcance 1 y 2. ▶ Los estándares ISSB, entre otros, se alinean estrechamente con la propuesta climática de la SEC, por lo que existe un contexto optimista para la interoperabilidad y la convergencia.



NORMAS
INTERNACIONALES DE
SOSTENIBILIDAD

NIIF S1 Y NIIF S2



El ISSB publica las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad y Divulgaciones Climáticas

Introducción

El 26 de junio de 2023, el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB por sus siglas en inglés, o “el Consejo”) publicó oficialmente sus primeros estándares de Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad, marcando el comienzo de una nueva era en la presentación de informes corporativos internacionales:

- ▶ La NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera establece los requisitos básicos para la presentación de un juego completo de revelaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad y requiere que una entidad revele información sobre todos los riesgos y oportunidades relacionadas con la sostenibilidad y que podrían afectar razonablemente a las perspectivas de la entidad. El efecto en las perspectivas de la entidad se refiere al rendimiento financiero, los flujos de efectivo, el acceso a financiamiento o el costo de capital en el corto, mediano y largo plazo.
- ▶ La NIIF S2 Información a Revelar relacionada con el Clima, la cual es la primera norma basada en un tema concreto del ISSB, requiere que una entidad proporcione información sobre su exposición a los riesgos y oportunidades relacionados al clima.



El ISSB fue establecido por la Fundación IASB, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, en noviembre del 2021 en respuesta a las demandas de los mercados globales de capitales para el desarrollo de normas que proporcionarán una base global completa de divulgación sobre sostenibilidad.

Tanto la NIIF S1 como la NIIF S2 entran en vigencia para los periodos anuales que comiencen en o partir del 1 de enero del 2024. Existe una opción de transición de “primero el clima”, la cual permite a una entidad proporcionar únicamente información relacionada con el clima en su primer año de aplicación de la NIIF S1 y NIIF S2.

La aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad depende de la legislación de cada jurisdicción o procesos regulatorios. La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad no está vinculada a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por lo tanto, una entidad que aplica las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para propósitos de reportería financiera no está obligada actualmente a aplicar también las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad, y viceversa.

Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera - NIIF S1

La NIIF S1 establece requisitos generales sobre el contenido y la presentación de la información financiera de una entidad relacionada con la sostenibilidad. Estas son divulgaciones que proveen información sobre todos los riesgos y oportunidades relacionados a la sostenibilidad que podrían razonablemente afectar a una entidad en sus flujos de caja y su acceso a la financiación o el costo de capital en el corto, mediano y largo plazo (es decir, que afectan las perspectivas de la entidad). Con el fin de proporcionar una presentación completa de las revelaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad, una entidad debe presentar de manera oportuna esos riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad, proporcionando una descripción completa, neutral y exacta de los mismos.

Identificación de riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad

La habilidad de una entidad para generar flujos de caja en el corto, mediano y largo plazo está vinculada a las interacciones entre la entidad y sus partes interesadas, sociedad, la economía y el entorno natural a lo largo de la cadena de valor de una entidad. Como resultado, una entidad, los recursos y sus



relaciones a lo largo de la cadena de valor forman un sistema interdependiente en el que opera una entidad. En consecuencia, los riesgos y oportunidades relativos a la sostenibilidad surgen de las dependencias en esos recursos y relaciones, así como de los impactos de la entidad en esos recursos y relaciones. Los recursos y las relaciones pueden incluir: aquellos que implican la operación de la entidad, como los recursos humanos; los de sus canales de suministro, comercialización y distribución; y los del entorno financiero, geográfico, geopolítico y normativos en los que opera la entidad. La información financiera relacionada con la sostenibilidad que sea relevante para una entidad dependerá de muchos factores, tales como las actividades de la entidad o la industria a la que pertenece, las ubicaciones en las que opera, sus productos y procesos de fabricación y la naturaleza de su dependencia de empleados y cadenas de suministro.

Como tales, los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad pueden surgir, por ejemplo, del cambio climático, el uso del agua, el uso de la tierra, la salud y seguridad en el lugar de trabajo, las condiciones laborales en la cadena de valor y la seguridad de los datos. Los riesgos y oportunidades relacionados con el clima entran en el ámbito de aplicación de la NIIF S2. El ISSB está consultando actualmente qué otros temas deberían incluirse en su programa de elaboración de normas.

Al identificar los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad que razonablemente podrían afectar las perspectivas de una entidad:

- ▶ Debe referirse a cualquier Norma Internacional de Información Financiera de Sostenibilidad (actualmente solo la NIIF S2)
- ▶ Debe considerar la aplicabilidad de los temas de divulgación de la Junta de Normas Contables de Sostenibilidad (SASB, por sus siglas en inglés) basadas en la industria, teniendo en cuenta que una entidad podría llegar a la conclusión de que esos temas de divulgación no se aplican a sus circunstancias.
- ▶ Puede tener en cuenta: la Guía de Aplicación del Marco Normativo de la Junta de Normas de Divulgación Climática (CDSB, por sus siglas en inglés) para la divulgación de información relacionada con el agua y la biodiversidad; los pronunciamientos más recientes de otros organismos normativos cuyos requisitos están diseñados para satisfacer las necesidades de los usuarios de los informes financieros con fines generales; y los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad identificados por las entidades que operan en el mismo sector o región geográfica.



Una entidad debe reevaluar el alcance de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad a lo largo de su cadena de valor si se produce un acontecimiento significativo o un cambio significativo de las circunstancias (por ejemplo, puede deberse a que un proveedor realice un cambio que altere significativamente sus emisiones de gases de efecto invernadero; a que una entidad compre una empresa y amplíe así su cadena de valor; o a un cambio significativo en la exposición de una entidad a los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad).

Los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad que no se espere que afecten razonablemente a las perspectivas de una entidad a corto, medio o largo plazo quedan fuera del ámbito de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad.

Materialidad

La NIIF S1 requiere que una entidad revele información material sobre los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad que razonablemente pueda esperarse que afecte a las perspectivas de la entidad. La definición de "información material" es coherente con la definición de "material" que se aplica a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Extracto de la NIIF S1

Una información es material si su omisión, presentación errónea o inexactitud puede razonablemente influir en las decisiones que toman los usuarios principales de los informes financieros, sobre la base de dichos informes incluyen estados financieros y revelaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad y que proporcionan información sobre una entidad informante específica.

Una consecuencia de que el ISSB establezca el alcance de sus Normas con base en lo que es material para el inversionista, es que parte de la información que se considera material bajo otros marcos normativos de divulgación están diseñados para satisfacer necesidades más amplias de múltiples partes interesadas, que podría no ser material en las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad.



Tipos de información a divulgar

La NIIF S1 establece los requisitos generales para los tipos de información sobre riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad que una entidad debe revelar. Dichos requisitos se derivan de los cuatro pilares de las Recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras relacionada con el Clima (TCFD, por sus siglas en inglés), tal como se resume en el siguiente gráfico:



Gobernanza

Información sobre los procesos de gobernanza, controles y procedimientos que una entidad que reporta utiliza para supervisar y gestionar los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad.



Estrategia

Información sobre la estrategia de una entidad para gestionar los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad.



Métricas y objetivos

Información sobre cómo una entidad mide, monitorea y gestiona los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad y evalúa sus resultados. Incluye el progreso hacia los objetivos que se ha fijado.



Gestión de Riesgo

Información sobre cómo se identifican, evalúan y gestionan los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad y si esos procesos están integrados en su marco general de gestión de riesgos.



En la medida en que exista una norma basada en un tema específico (que actualmente sólo existe para los riesgos y oportunidades relacionados con el clima (NIIF S2)), una entidad también debe aplicar los requisitos específicos de divulgación de esa norma. Por consiguiente, hasta que el ISSB publique otras normas sobre cuestiones de sostenibilidad distintas de las climáticas, la información que una entidad revele sobre los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad estará sujeta a los requisitos generales de información de la NIIF S1 (es decir, aplicando una jerarquía de pronunciamientos similar a la que la NIIF S1 aplica a la identificación de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad).

Se ha incorporado un principio de “proporcionalidad” a las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad, en las que la NIIF S1 y la NIIF S2 especifican que, al preparar determinadas divulgaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad, una entidad debe:

- ▶ Utilizar información razonable y fiable que esté disponible sin costos o esfuerzos desproporcionados, y
- ▶ Considerar si cuenta con las habilidades, capacidades y recursos para proporcionar información específica (por ejemplo, información cuantitativa sobre los efectos financieros previstos de un riesgo u oportunidad relacionados con la sostenibilidad).

La siguiente tabla resume los principales tipos de información que la NIIF S1 exige que revele una entidad:



Gobernanza

- ▶ El órgano de gobierno (por ejemplo, un consejo o comité encargado del gobierno) o la persona responsable de la supervisión de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad.
- ▶ El rol de la Gerencia en estos procesos.



Estrategia

- ▶ Los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad que razonablemente podrían afectar a las perspectivas de la entidad.
- ▶ Los efectos actuales y previstos de esos riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad en el modelo de negocio y la cadena de valor de una entidad.
- ▶ Los efectos de esos riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad en la estrategia y la toma de decisiones de una entidad.
- ▶ Los efectos financieros actuales y previstos de esos riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad.
- ▶ La resiliencia de la estrategia y modelo de negocio de una entidad como riesgos relacionados con la sostenibilidad.



Gestión de Riesgo

- ▶ Los procesos que utiliza una entidad para identificar, evaluar, priorizar y supervisar los riesgos relacionados con la sostenibilidad a efectos de gestión de riesgos.
- ▶ En qué medida y cómo se integran esos procesos en el proceso general de gestión de riesgos de la entidad.

Se requiere información similar para la gestión de las oportunidades relacionadas con la sostenibilidad.



Métricas y objetivos

- ▶ Métricas requeridas por una Norma Internacional de Información Financiera de Sostenibilidad aplicable.
- ▶ Métricas desarrolladas por la propia entidad y utilizadas para medir y supervisar sus riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad, así como su rendimiento en relación con dichos riesgos y oportunidades, incluido el progreso hacia cualquier objetivo que la entidad se haya fijado o que esté obligada a cumplir por regulación o legislación.

Las métricas divulgadas deben incluir métricas asociadas a modelos de negocio específicos, actividades y otros rasgos comunes que caracterizan la participación en una industria.

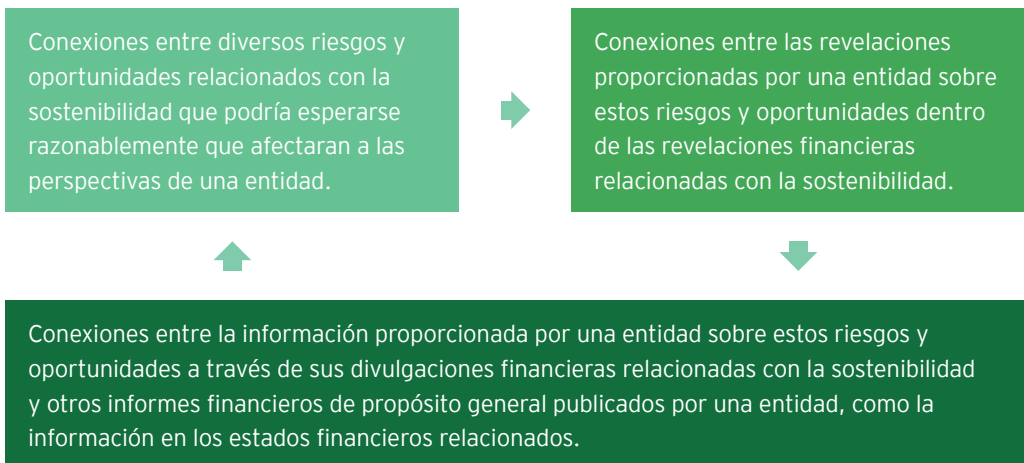


Características generales

Las divulgaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad deben ser:

- ▶ Preparadas y presentadas para la misma entidad que informa los estados financieros con fines generales, que pueden prepararse de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) u otros principios o prácticas contables generalmente aceptados.
- ▶ Presentadas al mismo tiempo y abarcar el mismo periodo que los estados financieros de la entidad. También debe publicarse la información comparativa del periodo anterior.

Los principales usuarios de los informes financieros con fines generales (que son actuales y potenciales inversionistas, prestamistas y acreedores) utilizan esta información para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a una entidad. Por esta razón, la NIIF S1 también requiere que una entidad establezca conexiones entre los siguientes elementos de información para permitir que los usuarios comprendan las conexiones entre ellos:





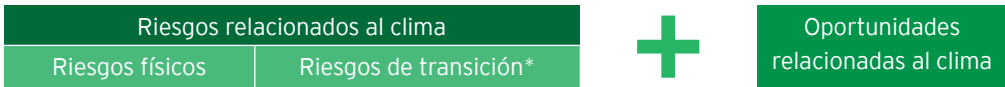
Otros requisitos generales de la NIIF S1 incluyen:

Materia	Requerimiento NIIF S1
Declaración de conformidad	Se realiza una declaración de conformidad explícita y sin reservas si la información financiera relacionada con la sostenibilidad de una entidad cumple todos los requisitos de las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad.
Referencias cruzadas	La información que se debe revelar de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad puede incluirse en la información financiera relativa a la sostenibilidad de una entidad por referencia cruzada, siempre que la información a la que se haga referencia cruzada esté disponible en las mismas condiciones y al mismo tiempo que dicha información y que el conjunto completo de información financiera relativa a la sostenibilidad no resulte menos comprensible por incluir información por referencia cruzada.
Localización de información	La información exigida por las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad también puede divulgarse en el mismo lugar que la información divulgada para cumplir otros requisitos (por ejemplo, otras divulgaciones reglamentarias o voluntarias), siempre que las divulgaciones relacionadas con la sostenibilidad sean identificables y no queden “oscurecidas” por esa información adicional.
Juicios e incertidumbres	Una entidad debe divulgar información sobre ambos: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Los distintos juicios realizados que tienen un efecto más significativo en la información incluida en sus divulgaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad; y ▶ Las incertidumbres más significativas que afectan a los importes consignados en esas revelaciones.
Errores de ejercicios anteriores	Los errores significativos de periodos anteriores deben corregirse reexpresando los importes comparativos del periodo o periodos anteriores revelados, a menos que resulte impracticable hacerlo.
Datos y supuestos coherentes	En la medida de lo posible, teniendo en cuenta los requisitos de las normas contables, los datos y supuestos utilizados en la preparación de la información financiera relacionada con la sostenibilidad deben ser coherentes con los correspondientes datos y supuestos utilizados en la preparación de los estados financieros de la entidad.
Información sensible	La divulgación de información sobre oportunidades relacionadas con la sostenibilidad que esté prohibida por las leyes o reglamentos locales o sea sensible desde el punto de vista comercial (siempre que se cumplan los criterios específicos de la NIIF S1 y que la información se refiera a una oportunidad) puede no tener que divulgarse, pero la entidad tendrá que revelar la naturaleza de la restricción que impidió la divulgación.



Información a Revelar relacionada con el Clima - NIIF S2

- ▶ La NIIF S2 requiere que una entidad revele información sobre su exposición a los riesgos y oportunidades relacionados con el clima, como se ilustra a continuación:



* Definidos como los riesgos derivados de los esfuerzos de transición hacia una economía con menos emisiones de carbono.

Tipos de información a divulgarse

De forma similar a los requerimientos generales de la NIIF S1, la NIIF S2 especifica que, para los riesgos y oportunidades relacionados con el clima, una entidad debe revelar información sobre:

- ▶ La gobernanza, la estrategia y la gestión de riesgos de su negocio.
- ▶ Métricas y objetivos que utiliza para medir, monitorear y gestionar sus riesgos y oportunidades relacionados con el clima.

Algunos de los requerimientos de divulgación de la NIIF S2 en relación con la gobernanza y la gestión de los riesgos y oportunidades relacionados con el clima son similares a los requerimientos de divulgación de la NIIF S1 para los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad de forma más general.



Estos requerimientos de divulgación no se repiten a continuación. Sin embargo, a continuación se presentan algunos de los requerimientos de divulgación específicos o adicionales de la NIIF S2 para los riesgos y oportunidades relacionados con el clima:



Estrategia

Entre los ejemplos de información financiera específica sobre la estrategia relacionada con el clima que requiere la NIIF S2 figuran los siguientes:

Información sobre los cambios actuales y previstos en el modelo de negocio de una entidad, incluidos los cambios en su estrategia y asignación de recursos para hacer frente a los riesgos y oportunidades relacionados con el clima que haya identificado, y sus esfuerzos actuales y previstos, directos e indirectos, de mitigación y adaptación.

Información sobre los planes que puede tener una entidad para pasar a una economía con menos emisiones de carbono.

Cómo tiene previsto la entidad alcanzar los objetivos relacionados con el clima que se haya fijado.

Evaluación por parte de la entidad de su resiliencia al cambio climático.

Una explicación de si los riesgos relacionados con el clima que una entidad ha identificado son riesgos físicos o riesgos de transición.

Desarrollar narrativas y análisis de escenarios que se basen en proyecciones climáticas disponibles públicamente para ilustrar posibles vías y resultados en horizontes temporales.



Métricas y objetivos

Hay tres categorías principales de métricas y objetivos:

1.

Las categorías métricas entre industrias, que se relacionan con: (1) emisiones de gases de efecto invernadero, (2) riesgos de transición, (3) riesgos físicos, (4) oportunidades relacionadas con el clima, (5) despliegue de capital, (6) precios internos del carbono, y (7) remuneración

2.

Métricas
basadas en la
industria

3.

Objetivos
relacionados
con el clima



Ejemplos de algunas de las revelaciones específicas requeridas por la NIIF S2 como parte de las categorías métricas entre industrias enumeradas anteriormente incluyen:

- ▶ Las emisiones de gases de efecto invernadero de una entidad
- ▶ La cantidad y el porcentaje de activos o actividades de negocio que son:
 - vulnerables a los riesgos de transición relacionados con el clima.
 - vulnerables a los riesgos físicos relacionados con el clima.
 - alineados con las oportunidades relacionadas con el clima.
- ▶ El importe de gastos de capital, financiamiento o inversión destinados a los riesgos y oportunidades relacionados con el clima.
- ▶ El precio de cada tonelada métrica de emisiones de gases de efecto invernadero que una entidad utiliza para evaluar los costos de sus emisiones de gases de efecto invernadero (es decir, su precio interno del carbono) y cómo una entidad está aplicando un precio del carbono en su toma de decisiones.

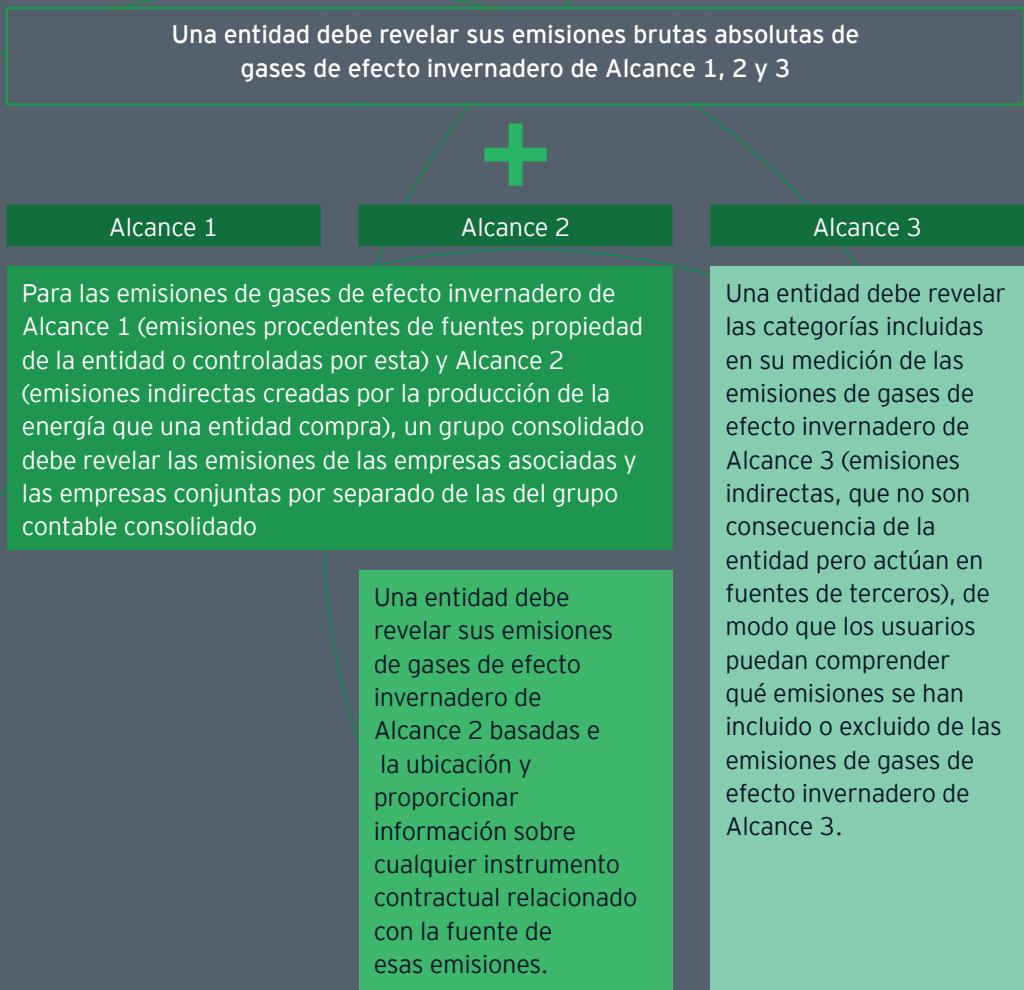
- ▶ El porcentaje de la remuneración de la dirección ejecutiva reconocido en el período actual que está vinculado a consideraciones relacionadas con el clima y cómo se tienen en cuenta esas consideraciones en la remuneración de los ejecutivos.

También se requiere información exhaustiva sobre los objetivos de una entidad relacionados con el clima, incluidos los objetivos que la entidad se ha fijado, los objetivos que la entidad está obligada a cumplir por ley o regulación y cualquier objetivo de emisiones de gases de efecto invernadero.



Emisiones de gases de efecto invernadero

La NIIF S2 requiere que una entidad revele información sobre sus emisiones de gases de efecto invernadero generadas durante el período de información, como se indica en el diagrama siguiente:





La información sobre emisiones de gases de efecto invernadero debe expresarse en toneladas métricas equivalentes de CO₂ y medirse de acuerdo con el Protocolo de gases del efecto invernadero de 2004, a menos que una autoridad jurisdiccional o una bolsa en la que cotice una entidad exija el uso de un método diferente para medir las emisiones de gases de efecto invernadero.

Como parte de las revelaciones sobre emisiones de gases de efecto invernadero, la NIIF S2 también requiere que una entidad revele:

- ▶ El enfoque utilizado para medir sus emisiones de gases de efecto invernadero (por ejemplo, se debe utilizar el enfoque de participación accionaria o de control si las emisiones de gases de efecto invernadero se miden de acuerdo con el Protocolo de Gases de Efecto Invernadero de 2004) y los datos y supuestos utilizados en esa medición (incluidos los factores de emisión utilizados).
- ▶ Sus "emisiones financiadas" si es una entidad que tiene actividades en gestión de activos, banca comercial o seguros.

Consideraciones de transición para la NIIF S1

El ISSB ha previsto las siguientes excepciones transitorias cuando una entidad aplique por primera vez la NIIF S1:

- ▶ Una entidad no está obligada a revelar información financiera comparativa relacionada con la sostenibilidad en el primer periodo anual de información en el que la entidad aplique la NIIF S1 y la NIIF S2.
- ▶ La exención de transición "primero el clima" permite a una entidad informar únicamente sobre los riesgos y oportunidades relacionados con el clima (según lo establecido en la NIIF S2) en el primer año en que aplique la NIIF S1 y la NIIF S2. Si la entidad opta por esta exención, debe revelar este hecho y la exención de transición para la presentación comparativa descrita anteriormente, se aplicará también en este caso, de forma que la entidad no estará obligada a revelar información comparativa para la información financiera relacionada con el clima (u otra información financiera relacionada con la sostenibilidad) en el primer año que aplique la NIIF S1 y la NIIF S2. En su segundo año de aplicación, sólo se requeriría información comparativa para la información financiera relacionada con el clima.



- ▶ En el primer periodo anual de información en el que una entidad aplique la NIIF S1, se le permite informar sobre sus revelaciones financieras relacionadas con la sostenibilidad después de haber publicado sus estados financieros con fines generales (especificando los plazos en los que deben publicarse dichas revelaciones relacionadas con la NIIF S1).

Consideraciones de transición para la NIIF S2

En el primer ejercicio anual sobre el que se informe en el que una entidad aplique la NIIF S2, se le permite utilizar una o ambas de las siguientes exenciones de transición:

- ▶ Seguir utilizando un método de medición distinto del Protocolo de emisiones de gases de efecto invernadero de 2004 para medir sus emisiones de gases de efecto invernadero de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, si una entidad ha estado utilizando ese otro método de medición para medir sus emisiones de gases de efecto invernadero en el período de información anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial de la NIIF S2.
- ▶ No revelar sus emisiones de gases de efecto invernadero de Alcance 3, incluidas las emisiones financiadas.

NIIF S1 Y NIIF S2



Nadia Malpartida

Gerente Senior de Cambio
Climático y Sostenibilidad
EY Perú
nadia.malpartida@pe.ey.com

“

A medida que comprendemos, con mayor énfasis, la necesidad urgente de prácticas sostenibles para nuestra sociedad, es esencial destacar el lanzamiento de las Normas NIIF S1 y NIIF S2 (Normas Internacionales de Sostenibilidad y Clima), que representan un paso significativo hacia la mejora de las divulgaciones relacionadas con la sostenibilidad en los mercados de capitales y el fomento de la confianza en los informes financieros y no financieros de las empresas; apoyando en última instancia las decisiones de inversión sostenible, económicas y promoviendo los esfuerzos globales de sostenibilidad.



ENMIENDAS



Clasificación de pasivos como “Pasivos Corrientes” o “No Corrientes” y pasivos no corrientes asociados con covenants - enmiendas a la NIC 1*

Efectivo para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2024.

Requerimientos clave

En enero de 2020 y octubre de 2022, el IASB publicó modificaciones a la NIC 1 Presentación de Estados Financieros con la finalidad de especificar los requisitos para clasificar los pasivos como corrientes o no corrientes. Las enmiendas aclaran lo siguiente:

- ▶ Qué se entiende por derecho a aplazar la liquidación.
- ▶ Que el derecho a aplazar la liquidación debe existir al final del periodo sobre el que se informa.
- ▶ Que la clasificación no es afectada por la probabilidad de que una entidad ejerza su derecho de aplazamiento.

▶ Que solo si un derivado implícito en un pasivo convertible es en sí mismo un instrumento de patrimonio, los términos de un pasivo no afectan su clasificación.

▶ Divulgaciones.

Derecho a aplazar la liquidación

El IASB decidió que si el derecho de una entidad a aplazar la liquidación de un pasivo está sujeto a que la entidad cumpla con los covenants requeridos solo en una fecha posterior al período sobre el que se informa (“covenants futuros”), la entidad tiene derecho a aplazar la liquidación del pasivo incluso si no cumple con esos covenants al final del período sobre el que se informa. Además, el IASB especificó que los requisitos del párrafo 72B se aplican únicamente a las obligaciones derivadas de contratos de préstamos.

*Esta Norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.



Existencia al final del periodo sobre el que se informa

Las enmiendas también aclaran que el requisito de que el derecho exista al final del período sobre el que se informa se aplica a los covenants que la entidad debe cumplir en o antes de la fecha del informe, independientemente de si la entidad sujeta a covenants realiza el cumplimiento en esa fecha o en una fecha posterior.

Expectativas de la Gerencia

Se ha agregado el 1.75A de la NIC 1 para aclarar que la “clasificación de un pasivo no se ve afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza su derecho a aplazar la liquidación del pasivo durante al menos doce meses después del período sobre el que se informa. Es decir, la intención de la Gerencia de liquidar a corto plazo no afecta la clasificación de los pasivos. Esto se aplica incluso si la liquidación ha ocurrido cuando se autoriza la emisión de los estados financieros. Sin embargo, en estas circunstancias, una entidad puede necesitar revelar información sobre el momento de la liquidación para permitir a los usuarios comprender el impacto en su posición financiera.

Significado del término “liquidación”

El IASB añadió los párrafos 76A y 76B a la NIC 1 para aclarar qué se entiende por “liquidación” de un pasivo. El IASB llegó a la conclusión de que era importante vincular la liquidación del pasivo con la salida de recursos de la entidad.

La liquidación a través de instrumentos de patrimonio propios de una entidad se considera liquidación a efectos de la clasificación de pasivos como corrientes o no corrientes, con una excepción.

En los casos en que una opción de conversión se clasifique como un pasivo o parte de un pasivo, la transferencia de instrumentos de patrimonio constituiría la liquidación del pasivo a efectos de clasificarlo como corriente o no corriente.

Solo si la propia opción de conversión se clasifica como un instrumento de patrimonio, no se tendría en cuenta la liquidación mediante instrumentos de patrimonio propio al determinar si el pasivo es corriente o no corriente.

Sin cambios con respecto a la norma actual, un “rollover” de un préstamo se considera como la extensión de un pasivo existente y, por lo tanto, no se considera que represente una “liquidación”.



Divulgaciones

Se ha añadido el 76ZA a la NIC 1 para exigir a la entidad que proporcione información cuando un pasivo derivado de un contrato de préstamo se clasifique como no corriente y el derecho de la entidad a diferir la liquidación esté supeditado al cumplimiento de *covenants* futuros en un plazo de doce meses. Esta divulgación debe incluir información sobre los *covenants* y los pasivos relacionados, así como cualquier hecho y circunstancia que indique que la entidad puede tener dificultades para cumplir con los *covenants*.

Transición

Las enmiendas deben aplicarse prospectivamente. La aplicación temprana está permitida y debe ser divulgada. Sin embargo, una entidad que aplique las enmiendas de 2020 antes de tiempo también debe aplicar las enmiendas de 2022, y viceversa.

Divulgación de las políticas contables - Enmiendas a la NIC 1 y al documento de prácticas

Vigente para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2023.

Requerimientos clave

En febrero de 2021, el IASB publicó enmiendas a la NIC 1 y al Documento de Prácticas “Realización de juicios de materialidad”, en las que proporciona orientación y ejemplos para ayudar a las entidades a aplicar juicios de materialidad en las políticas contables de divulgación.

Las enmiendas tienen por objeto ayudar a las entidades a proporcionar información sobre la política contable que sea más útil mediante:

- ▶ Sustitución del requisito de que las entidades revelen sus “políticas contables significativas” por el requisito de revelar “información material sobre políticas contables”, y
- ▶ Agregar orientación sobre cómo las entidades aplican el concepto de materialidad en la toma de decisiones sobre las políticas contables de divulgación.



Sustitución del término «significativo» por “material”

A falta de una definición del término “significativo” en las NIIF, el IASB decidió sustituirlo por “material” en el contexto de información sobre políticas contables de divulgación. “Material” es un término definido en las NIIF y es ampliamente entendido por los usuarios de los estados financieros, según el IASB.

Al evaluar la importancia de la información sobre las políticas contables, las entidades deben tener en cuenta tanto el volumen de las transacciones, otros eventos o condiciones; así como su naturaleza.

También se han añadido ejemplos de circunstancias en las que es probable que una entidad considere que la información sobre las políticas contables sea importante.

Divulgación de información estandarizada

Aunque la información estandarizada es menos útil para los usuarios que la información sobre políticas contables específicas de la entidad, el IASB convino en que, en algunas circunstancias, puede ser necesaria información estandarizada sobre la política contable para que los usuarios comprendan otra información importante en los estados financieros.

En esas situaciones, la información estandarizada sobre la política contable es importante y debe divulgarse.

Las enmiendas también proporcionan ejemplos de situaciones en las que la información genérica o estandarizada que resume o duplica los requisitos de las NIIF puede considerarse información material sobre políticas contables.



Divulgación de información inmaterial

Las enmiendas de la NIC 1 requieren que si una entidad decide revelar información de las políticas contables que no sean significativas, deben asegurarse de que esta información inmaterial no oculte información importante.

Ejemplos ilustrativos

Las enmiendas proporcionan dos ejemplos para ilustrar cómo una entidad hace juicios de materialidad sobre la divulgación de información sobre la política contable.

Transición

La aplicación anterior de las modificaciones a la NIC 1 está permitida siempre que se revele este hecho.

Dado que las enmiendas proporcionan orientación no obligatoria sobre la aplicación de la definición de material a la información de política contable, el IASB concluyó que los requisitos de transición y una fecha efectiva para estas enmiendas no eran necesarios.

Definición de estimaciones contables - Enmiendas a la NIC 8

Vigente para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2023.

Requerimientos clave

En febrero de 2021, el IASB publicó modificaciones a la NIC 8, en las que introduce una nueva definición de “estimaciones contables”.

Las enmiendas aclaran la distinción entre cambios en las estimaciones contables y cambios en las políticas contables y la corrección de errores. Además, aclaran cómo las entidades utilizan técnicas de medición e insumos para desarrollar estimaciones contables.

Cambios en las estimaciones contables

Las enmiendas aclaran que los efectos en una estimación contable de un cambio en un input o un cambio en una técnica de medición son cambios en las estimaciones contables si no son el resultado de la corrección de errores de períodos anteriores.



La definición anterior de un cambio en la estimación contable especificaba que los cambios en las estimaciones contables pueden ser el resultado de nueva información o nuevos desarrollos. Por lo tanto, tales cambios no son correcciones de errores. El IASB mantuvo este aspecto de la definición.

Ejemplos ilustrativos

Las enmiendas incluyen dos ejemplos ilustrativos para ayudar a las partes interesadas a comprender cómo aplicar la nueva definición de estimaciones contables.

Transición

Las enmiendas se aplican a los cambios en las políticas contables y los cambios en las estimaciones contables que se producen en o después del inicio de la fecha de entrada en vigor. Se permite la aplicación anticipada.

Impuesto diferido relacionado con activos y pasivos derivados de una sola transacción - Enmiendas a la NIC 12

Vigente para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2023.

Requerimientos clave

En mayo de 2021, el IASB emitió enmiendas a la NIC 12, que restringen el alcance de la excepción de reconocimiento inicial bajo la NIC 12, de modo que ya no se aplica a las operaciones que dan lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles iguales.

Determinación de la base imponible de los activos y pasivos

Las enmiendas aclaran que cuando los pagos que liquidan un pasivo son deducibles a efectos fiscales, es una cuestión de juicio (habiendo considerado la legislación fiscal aplicable) si tales deducciones son atribuibles a efectos fiscales al pasivo reconocido en los estados financieros (y los gastos por intereses) o al componente del activo relacionado (y los gastos por intereses). Este juicio es importante para determinar si existen diferencias temporarias en el reconocimiento inicial del activo y el pasivo.



Cambios en la excepción de reconocimiento inicial

En virtud de las enmiendas, la excepción de reconocimiento inicial no se aplica a las operaciones que, en el momento del reconocimiento inicial, dan lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles iguales. Solo se aplica por ejemplo si el reconocimiento de un activo de arrendamiento y un pasivo por arrendamiento (o el pasivo por desmantelamiento y el componente de activo por desmantelamiento) da lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles que no son iguales.

Sin embargo, es posible que los activos y pasivos por impuestos diferidos resultantes no sean iguales (por ejemplo, si la entidad no puede beneficiarse de las deducciones fiscales o si se aplican diferentes tipos impositivos a las diferencias temporarias imponibles y deducibles). En tales casos, que el IASB espera que ocurran con poca frecuencia, una entidad tendría que contabilizar la diferencia entre el activo por impuestos diferidos y el pasivo en ganancias o pérdidas.

Transición

Una entidad debe aplicar las modificaciones a las transacciones que ocurran en o después del comienzo del período comparativo más antiguo presentado. Además, al comienzo del primer período comparativo presentado, también debe reconocer un activo por impuesto diferido (siempre que se disponga de un beneficio imponible suficiente) y un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias deducibles e imponibles asociadas con arrendamientos y obligaciones de desmantelamiento.



Pasivo por arrendamiento en una venta y arrendamiento posterior - Enmiendas a la NIIF 16

Vigente para períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2024.

Requerimientos clave

En septiembre de 2022, el IASB emitió "Pasivo por arrendamiento en una venta y arrendamiento posterior" (enmiendas a la NIIF 16).

La enmienda a la NIIF 16 especifica los requisitos que un vendedor-arrendatario utiliza para medir el pasivo por arrendamiento que surge en una transacción de venta y arrendamiento posterior, para garantizar que el vendedor-arrendatario no reconozca ninguna cantidad de la ganancia o pérdida relacionada con el derecho de uso que retiene.

Después de la fecha de inicio en una operación de venta y arrendamiento posterior, el vendedor-arrendatario aplica los párrafos 29 a 35 de la NIIF 16 al activo de derecho de uso derivado del arrendamiento posterior y los párrafos 36 a 46 de la NIIF 16 al pasivo por

arrendamiento derivado del arrendamiento posterior. Al aplicar los apartados 36 a 46, el vendedor-arrendatario determina los "pagos de arrendamiento" o los "pagos de arrendamiento revisados" de tal manera que el vendedor-arrendatario no reconocería ninguna cantidad de la ganancia o pérdida relacionada con el derecho de uso retenido por el vendedor-arrendatario. La aplicación de estos requisitos no impide que el vendedor-arrendatario reconozca, en términos de pérdidas o ganancias, cualquier ganancia o pérdida relacionada con la terminación parcial o total de un arrendamiento, como exige el párrafo 46(a) de la NIIF 16.

La enmienda no prescribe requisitos específicos de medición para las obligaciones de arrendamiento derivadas de un arrendamiento posterior. La medición inicial del pasivo por arrendamiento derivado de un arrendamiento posterior puede dar lugar a que un vendedor-arrendatario determine "pagos de arrendamiento" que son diferentes de la definición general de pagos de arrendamiento en el Apéndice A de la NIIF 16. El vendedor-arrendatario tendrá que desarrollar y aplicar una política contable que resulte en información que sea relevante y confiable de acuerdo con la NIC 8.



Transición

Un vendedor-arrendatario aplica la modificación a los períodos de informe anual que comiencen en o después del 1 de enero de 2024. Se permite una aplicación anticipada y ese hecho debe ser revelado.

Un vendedor-arrendatario aplica la modificación retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 a las operaciones de venta y arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de aplicación inicial (es decir, la modificación no se aplica a las operaciones de venta y arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de solicitud inicial). La fecha de aplicación inicial es el comienzo del período de informe anual en el que una entidad aplicó por primera vez la NIIF 16.

Venta o contribución de activos entre un inversor y su empresa asociada o conjunta - Enmiendas a la NIIF 10 y a la NIC 28*

En diciembre de 2015, el IASB decidió aplazar la fecha de entrada en vigor de las modificaciones hasta el momento en que haya finalizado cualquier modificación resultante de su proyecto de investigación sobre el método de participación. Todavía se permite la aplicación temprana de las enmiendas.

Las enmiendas abordan el conflicto entre la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados y la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos al tratar la pérdida de control de una subsidiaria que se vende o se contribuye a una empresa asociada o conjunta.

Las enmiendas aclaran que una ganancia o pérdida total se reconoce cuando una transferencia a una empresa asociada o conjunta implica un negocio tal como se define en la NIIF 3 Combinaciones de Negocios. Sin embargo, cualquier

*El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilidad de las inversiones en asociadas y establecer los requerimientos para la aplicación del método de la participación al contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.



ganancia o pérdida resultante de la venta o contribución de activos que no constituyan un negocio se reconoce solo en la medida de los intereses de inversores no vinculados en la empresa asociada o conjunta.

Transición

Las enmiendas deben aplicarse prospectivamente. La aplicación temprana está permitida y debe ser divulgada.

Acuerdos de financiación de proveedores – Nuevos requerimientos de revelación

Efectivo para periodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2024.

Requerimientos clave

En mayo de 2023, el IASB publicó modificaciones a la NIC 7 Estado de flujos de Efectivo y a la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar. Con las modificaciones, el IASB ha introducido nuevos requisitos de divulgación en las Normas NIIF para mejorar la transparencia y, por lo tanto, la utilidad de la información proporcionada por las entidades sobre los acuerdos de financiación de proveedores.

Las enmiendas son particularmente pertinentes y oportunas teniendo en cuenta que los acuerdos de financiación de proveedores se han convertido en una fuente de financiación frecuente en muchos sectores y jurisdicciones en los últimos años.

Los requisitos de divulgación de información en las enmiendas mejoran los requisitos actuales y tienen por objeto ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender los efectos de los acuerdos de financiación de proveedores en los pasivos, los flujos de efectivo y la exposición al riesgo de liquidez de una entidad.

Requisitos de divulgación

Las modificaciones requieren que una entidad proporcione información sobre el impacto de los acuerdos de financiación de proveedores en los pasivos y flujos de efectivo, incluyendo:

- ▶ Términos y condiciones



- ▶ Al principio y al final del período que abarca el informe:
 - Los importes en libros de los pasivos financieros del acuerdo de financiación de proveedores y las partidas en las que se presentan esos pasivos.
 - Los importes en libros de los pasivos financieros y las partidas, para los cuales los financiamientos de proveedores ya han liquidado las correspondientes cuentas por pagar comerciales.
 - Fechas de vencimiento de pago para los pasivos financieros adeudados a los financiamientos de proveedores y para las cuentas por pagar comerciales comparables que no forman parte de esos acuerdos.
- ▶ El tipo y el efecto de las variaciones no monetarias de los importes en libros de los pasivos financieros del acuerdo de financiación de proveedores, que impiden que los importes en libros de los pasivos financieros sean comparables.

Transición

Si bien la enmienda entrará en vigor en o después del 1 de enero de 2024; su adopción temprana es permitida, pero deberá ser revelada.

Enmiendas a la NIC 12: Reforma fiscal internacional regla modelo del segundo pilar

Antecedente

El Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficio (BEPS, por sus siglas en inglés) está abordando los desafíos fiscales que surgen por la digitalización de la economía global y tiene como finalidad recuperar la confianza en los sistemas fiscales internacionales y asegurar que los beneficios tributen en la jurisdicción donde se produzca la actividad económica real.

El segundo pilar propone establecer un tasa mínima (impuesto complementario) para determinadas transacciones generadas por entidades multinacionales.

Este impuesto aplica a los resultados, al nivel de cada jurisdicción y, solamente lo hace en la medida que dichos resultados estén sujetos a un gravamen, en el año, por debajo del tipo mínimo.



En ese sentido, el IASB introdujo una exención temporal obligatoria para la contabilización de los impuestos diferidos del impuesto complementario del segundo pilar, la misma que dependerá de la decisión del IASB de eliminarla o incluso de hacerla permanente.

Requerimientos clave

El 23 de mayo de 2023, el IASB publicó la Reforma Fiscal Internacional–Reglas modelo del segundo pilar. El IASB modificó la norma por las siguientes razones:

- 1) para proporcionar alivio oportuno a las entidades afectadas;
- 2) evitar que se desarrollen en la práctica diversas interpretaciones de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias; y
- 3) mejorar la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros antes y después de la entrada en vigor de la legislación del segundo pilar.

En ese sentido, las enmiendas introducen:

- ▶ Una exención temporal obligatoria a la contabilización de los impuestos diferidos derivados de la aplicación jurisdiccional de las normas modelo del segundo pilar; y

- ▶ Requisitos de divulgación para las entidades multinacionales afectadas a fin de ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor la exención temporal de los impuestos diferidos y el gasto fiscal corriente en relación con el impuesto complementario del segundo pilar.

Transición

El IASB ha decidido, provisionalmente, requerir a las compañías a aplicar las modificaciones propuestas para introducir la exención temporal inmediatamente tras su publicación, retroactivamente con la NIC 8.

Asimismo, el IASB también decidió, provisionalmente, requerir a las entidades divulgar que han aplicado la modificación inmediatamente tras su publicación, mientras que las divulgaciones requeridas aplican para los periodos que comiencen en o después del 1 de enero de 2023.

Contactos

EY Perú

Assurance*

Paulo Pantigoso
Country Managing Partner
paulo.pantigoso@pe.ey.com

Víctor Tanaka
Socio Líder de Auditoría
victor.tanaka@pe.ey.com

Rafael Huamán
Socio Líder de Riesgos de Integridad
rafael.huaman@pe.ey.com

FAAS Y CCaSS**

Socios

Antonio Benites (Líder) - FAAS / CCaSS
antonio.benites@pe.ey.com

Lucas García - FAAS
lucas.garcia-hahn@pe.ey.com

Gerentes Senior

Alan Ibáñez - FAAS
alan.ibanez@pe.ey.com

David López - FAAS
david.lopez@pe.ey.com

Jorge Vidal - FAAS
jorge.vidal@pe.ey.com

Nadia Malpartida - CCaSS
nadia.malpartida@pe.ey.com

* Assurance incluye a las prácticas de Auditoría, Consultoría Financiera y Contabilidad (FAAS), Servicios de Sostenibilidad y Cambio Climático (CCaSS) y Servicios de Riesgos de Integridad.

** Servicios de Consultoría Financiera y Contabilidad (FAAS) y Servicios de Sostenibilidad y Cambio Climático (CCaSS).

Contactos

EY Perú

FAAS Y CCaSS

Gerentes

Cristoffer Gómez - FAAS
cristoffer.gomez@pe.ey.com

Diego Díaz - FAAS
diego.diaz@pe.ey.com

Jhony Flores - FAAS
jhony.flores@pe.ey.com

Lilia Ylizarve - FAAS
lilia.ylizarve@pe.ey.com

Miguel Vargas - FAAS
miguel.vargas@pe.ey.com

Seniors

Alexander Vílchez - FAAS
alexander.vilchez@pe.ey.com

Cynthia Ibáñez - FAAS
cynthia.ibanez@pe.ey.com

Eduardo Chumpitaz - FAAS
eduardo.chumpitaz@pe.ey.com

Erax Vigilio - FAAS
erax.vigilio@pe.ey.com

Erick Castro - FAAS
erick.castro@pe.ey.com

Jacob Vásquez - FAAS
jacob.vasquez@pe.ey.com

Jacqueline Posso - FAAS
jacqueline.posso@pe.ey.com

Jean Marco Gozme - CCaSS
jean.marco.gozme@pe.ey.com

Lizbeth Mendoza - CCaSS
lizbeth.mendoza@pe.ey.com

Marlon Jiménez - FAAS
marlon.jimenez@pe.ey.com

Marlon Sánchez - FAAS
marlon.sanchez@pe.ey.com

Mirko Márquez - FAAS
mirko.marquez@pe.ey.com

Renzo Sarmiento - FAAS
renzo.sarmiento@pe.ey.com

Solange Soldevilla - FAAS
solange.soldevilla@pe.ey.com

Steffany Arnao - CCaSS
steffany.g.arnao@pe.ey.com

Thomas Burgos - FAAS
thomas.burgos@pe.ey.com

Especialización

por industria

En EY contamos con un equipo de profesionales multidisciplinares y de alto desempeño que cuentan con una amplia experiencia en diferentes industrias,

comprometidos con el crecimiento de nuestros clientes y la construcción de un mundo mejor para trabajar.



Publicaciones *especializadas en NIIF*

Buscamos que su información financiera mejore su competitividad y genere confianza en el mercado; por ello, ponemos a su alcance las principales

publicaciones sobre las NIIF. Para encontrar estas y otras publicaciones sobre normas contables visite la página web: <https://go.ey.com/2IL8iRo>



IFRS Update

Publicación que resume las últimas actualizaciones de las NIIF hasta un periodo determinado del año.



Good Group

Publicación anual que presenta estados financieros ilustrativos de acuerdo con las NIIF.



Applying IFRS

Publicación periódica que describe los requerimientos y las implicancias de la aplicación de algunas normas y responde a preguntas sobre ella.



Publicaciones especializadas en NIIF



Board Matters Quarterly

Publicación periódica sobre gestión de empresas dirigido a miembros del Directorio.



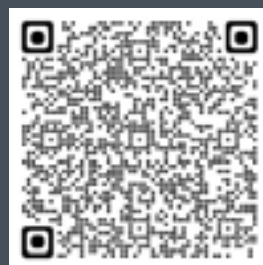
IFRS Developments

Suplemento del IFRS Outlook que toca temas relevantes sobre las NIIF.



Sustainability and ESG trends index

El equipo de sostenibilidad y ESG de EY prepararon el índice de tendencias de sostenibilidad y ESG.



Derechos de autor © Fundación IFRS

Esta publicación contiene material de la Fundación IFRS y todos sus derechos son reservados. Traducido y reproducido por Ernst & Young Consultores S. Civil de R. L. con el permiso de la Fundación IFRS. La reproducción y el uso de los derechos son estrictamente limitados. No se concede el permiso a terceros para reproducir ni distribuir este contenido fuera de esta publicación. Para tener acceso a las normas y al desarrollo de la Fundación IFRS, visite la página web <http://eifrs.ifrs.org>

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad por cualquier pérdida causada por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, si dicha pérdida es causada por negligencia o de otro modo.

Esta publicación contiene información en forma resumida y está pensada solamente como una guía general de referencia y de facilitación de acceso a información referida a la obtención de potenciales de negocios. Este documento, de ninguna manera, pretende sustituir cualquier investigación exhaustiva o la aplicación del criterio y conocimiento profesional. Asimismo, la constante dinámica de los mercados y su información resultante pueden ocasionar la necesidad de una actualización de la información incluida en este documento.

EY no se hace responsable por los resultados económicos que alguna persona, empresa o negocio pretenda atribuir a la consulta de esta publicación. Para cualquier

tema de negocios e inversión en particular, le recomendamos solicitar asesoría apropiada.

NIIF® es una marca registrada de la Fundación IFRS y es utilizada por Ernst & Young Consultores S. Civil de R. L. bajo la licencia regida por los términos y condiciones establecidas. Por favor contacte a la Fundación IFRS para conocer qué países están utilizando las marcas registradas.

Copyright © International Financial Reporting Standards Foundation

"This publication contains copyright material of the IFRS® Foundation in respect of which all rights are reserved. Reproduced by Ernst & Young Consultores SCRL with the permission of the IFRS Foundation. No permission granted to third parties to reproduce or distribute. For full access to IFRS Standards and the work of the IFRS Foundation please visit <http://eifrs.ifrs.org>"

The International Accounting Standards Board®, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

NIIF® is a registered trade mark of the IFRS Foundation and is used by Ernst & Young Consultores SCRL under licence subject to the terms and conditions contained therein. Please contact the IFRS Foundation for details of countries where its trade marks are in use and/or have been registered.

Agradecimientos

- Edición -

Marina Pizzio
Lucas García
Antonio Benites
Nadia Malpartida
Lilia Ylizarve
Solange Soldevilla
Juan Vázquez
Melany Ruiz
Renzo Sarmiento
Mirko Márquez
Steffany Arnao
Valeria Rondón
Paulo Pantigoso

- Coordinación -

Miya Mishima
Katherine Soto
Olenka Frías

- Diseño y diagramación -

Carlos Aspiros

Nuestras oficinas

- EY Lima -

Av. Víctor Andrés Belaunde 171
San Isidro - Lima, Perú
Telf: +51 1 411 4444

Av. Jorge Basadre 330
San Isidro - Lima, Perú
Telf: +51 1 411 4444

- EY Arequipa -

Av. Bolognesi 407
Yanahuara - Arequipa, Perú
Telf: +51 54 484 470

- EY Trujillo -

Av. El Golf 591, Urb. Las Flores del Golf III, Víctor Larco Herrera 13009.
3er piso, Salón Wachakes Sede Miguel Ángel Quijano Doig
Trujillo - La Libertad, Perú
Telf: +51 44 608 830



EY | Construyendo un mejor mundo de negocios

EY existe para construir un mejor mundo de negocios, ayudando a crear valor de largo plazo para sus clientes, su gente y la sociedad, así como para generar confianza en los mercados de capitales.

Mediante los datos y la tecnología, los equipos diversos e inclusivos de EY, ubicados en más de 150 países, brindan confianza a través de la auditoría y ayudan a los clientes a crecer, transformarse y operar.

A través del enfoque multidisciplinario en auditoría, consultoría, servicios legales, estrategia, impuestos y transacciones, EY busca que sus equipos puedan hacer mejores preguntas para encontrar nuevas respuestas a los asuntos complejos que hoy enfrenta nuestro mundo.

EY se refiere a la organización global y podría referirse a una o más de las firmas miembro de Ernst & Young Global Limited, siendo cada una de ellas, una entidad legal independiente. Ernst & Young Global Limited, una compañía inglesa limitada por garantía, no presta servicios a clientes. Para obtener información sobre cómo EY recaba y utiliza los datos personales y una descripción de los derechos de los individuos conforme a la ley de protección de datos, ingrese a ey.com/privacy. Las firmas miembro de EY no ofrecen servicios legales en aquellas jurisdicciones en donde está prohibido por regulación local. Para obtener mayor información acerca de nuestra organización, por favor ingrese a ey.com

© 2023 Ernst & Young Consultores S.Civil de R.L.
Todos los derechos reservados.

Este material y el contenido aquí vertidos se proporcionan sólo con fines de información general, y no pretenden ni pueden sustituir, ni tampoco entenderse como la emisión de criterio, asesoría, ni opinión profesional en contabilidad, impuestos, legal u otro tipo de servicios profesionales, por lo que no puede ser tomada como base para la toma de decisiones comerciales, legales, fiscales ni de ningún otro tipo.

El material y su contenido son proporcionados por EY de buena fe y si bien se basan en información correcta y actual, no emitimos representación ni garantía de cualquier tipo, expresa o implícita, sobre la integridad, precisión, confiabilidad, idoneidad o a la validez que pudiera tener la información y su contenido para cualquier propósito. Por tanto, le recomendamos se ponga en contacto con nosotros para cualquier tema de negocios y asesoría específica.

La obtención o recepción de este material no le genera una relación de cliente con EY ni con ninguna de sus firmas miembro.

No está permitida la reproducción total o parcial de este material, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia o grabación, sin la autorización escrita de los titulares de los derechos de autor, excepto por el uso de citas textuales con la obligación de indicar la fuente de donde han sido tomadas.

ey.com

ISBN: 978-612-5043-43-6



9 786125 043436