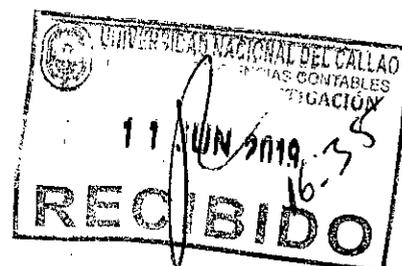




**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO**

**UNIDAD DE INVESTIGACIÓN DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES**

SEP 2019



**“APLICACIÓN DE LA NIIF 5 ACTIVOS NO  
CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA  
VENTA Y OPERACIONES  
DISCONTINUADAS Y DIFERENCIAS  
TEMPORALES EN EL MARCO DE LA NIC  
12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS”**

Walter Zans Arimana

Callao, 2018

PERÚ

**HOJA DE REFERENCIA DE APROBACIÓN**

A handwritten signature in black ink, located on the right side of the page. The signature is stylized and appears to be a single name or set of initials.

## AGRADECIMIENTO

Expreso mi agradecimiento a Freddy Fernando Oré Esquivel, compañero de armas en la Marina de Guerra del Perú, compañero de estudios en la Universidad Nacional del Callao y colega contador público, por sus valiosas sugerencias en el desarrollo de este trabajo de investigación.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'R' followed by a small mark.

## ÍNDICE

Índice de tablas	2
Índice de gráficos	3
Resumen	4
Abstract	5
Introducción	6
Capítulo I Planteamiento del problema	7
Capítulo II Marco teórico	14
Capítulo III Hipótesis y variables	62
Capítulo IV Metodología de la investigación	65
Capítulo V Resultados	67
Capítulo VI Discusión de resultados	81
Conclusiones	86
Recomendaciones	87
Referencias bibliográficas	88
Apéndice	91
Anexos	93

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2.1 Medición de las propiedades de inversión	43
Tabla 2.2 Medición de inmuebles, propiedades y equipo	44
Tabla 2.3 Medición de intangibles	45
Tabla 2.4 Medición de activos biológicos	46
Tabla 5.1 Bienes del activo fijo	67
Tabla 5.2 Reconocimiento de activos tributarios diferidos	72
Tabla 5.3 Reclasificación de activos	76
Tabla 5.4 Información de las empresas supervisadas	78



## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1 Reconocimiento de activos tributarios diferidos	73
Gráfico 5.2 Reconocimiento de activos tributarios diferidos	77



## RESUMEN

El presente trabajo de investigación abordó el estudio de las consecuencias que, en el marco de la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias, pueden ser causadas por la reclasificación de activos no corrientes como mantenidos para la venta, reclasificación que puede ser efectuada en aplicación de la Norma internacional de información financiera 5. El objetivo principal fue el de determinar la relación que existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. En cuanto a la metodología, la investigación fue aplicada, de enfoque cuantitativo, con diseño no experimental y transversal. Los resultados indican que las diferencias temporales que pueden ser originadas por la reclasificación, son las diferencias temporales – resultado y que existe una alta relación entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos.

Palabras clave: activos no corrientes, diferencias temporales, activos tributarios diferidos.

## ABSTRACT

This research work dealt with the study of the consequences that can be caused by the reclassification of non-current assets held for sale, in the framework of the international standard of accounting 12 tax on earnings, reclassification that may be performed in application of the international standard for financial information 5. The main objective was the determine the relationship between fixed assets reclassified and deferred tax assets, when it applies IFRS 5 non-current assets held for sale and discontinued operations. In terms of methodology, the research was applied, quantitative approach, not experimental and cross design. The results indicate that the temporary differences that may be originated by the reclassification, are temporary differences - result and that there is a high ratio of fixed assets reclassified balances variation and variation of balances of deferred tax assets.

Key words: non-current assets, temporary differences, tax assets



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, "Aplicación de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas y diferencias temporales en el marco de la NIC 12 impuesto a las ganancias" tiene como objetivo principal determinar la relación que existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas. De hecho, la aplicación de esa Norma incide directamente en el reconocimiento de diferencias temporales, en el marco de la NIC 12. En pocas palabras, la aplicación de la NIIF 5 causa reconocimiento de diferencias temporales-resultado y la correspondiente contabilización de activos tributarios diferidos. El período del estudio fue el año 2017.

Una función inherente a la labor de docente universitario, es la creación de bienes intelectuales. En la contabilidad, supone el estudio y la propuesta de nuevas formas de abordar las transacciones que efectúan las empresas y los sucesos que pueden afectarla. También comprende el estudio, la comprensión y la explicación detallada de tópicos poco claros o hasta confusos. En esa intención, el autor de este trabajo abordó el tema de las diferencias temporales que pueden originarse al aplicar la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas.

La globalización de la economía mundial obliga a las empresas a emplear un lenguaje cada vez más homogéneo. El carácter siempre cambiante de los negocios obliga a una constante actualización y perfeccionamiento de estas Normas. Esa dinámica condiciona al profesional contador público y lo obliga a mantenerse al día en el conocimiento y aplicación de tales cambios. Este trabajo busca ser un material de consulta útil para tal fin.

## CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1. Descripción de la realidad problemática

La Norma Internacional de Información Financiera 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas (NIIF 5) regula la reclasificación de estos activos en el estado de situación financiera, y estipula que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado de resultados integrales. Es el caso de aquellos bienes que, habiendo sido adquiridos, por compra o por propia producción, para ser empleados en las operaciones propias del negocio y no para revenderlos de inmediato en busca de un margen o beneficio son, en algún momento, puestos en venta.

La NIIF 5 del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad dice: "Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado" (NIIF 5 párrafo 6, Consejo Internacional de Normas de Contabilidad, IASB).

Es el caso que la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias, no menciona expresamente a la NIIF 5 como posible causa de generación de diferencias temporales. Debido a la falta de precisión por parte de la NIC 12 Impuesto a las ganancias no está claro, para todos los profesionales y estudiantes contables, si la aplicación de la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

puede dar lugar al reconocimiento de diferencias temporales. Asimismo, de ser ese el caso de que sí deban reconocerse, se necesita determinar si tales diferencias deben reconocerse en el resultado del período o en “otro resultado integral”. Es decir, si se trata de diferencias temporales – resultado o si se trata de diferencias temporales – patrimonio. Las diferencias temporales resultado tienen impacto en el resultado que se informa y, en consecuencia, en la utilidad distribuible. Las diferencias temporales – patrimonio no tienen tal impacto. La carencia de precisión respecto de este tema, es un problema de aplicación contable que involucra a todas las empresas, pues todo contador necesita conocer de antemano las consecuencias de tal o cual tratamiento contable, con el fin de tomar decisiones apropiadas o de asesorar de la mejor manera a la gerencia.

Hay que indicar que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su artículo 33° que “La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”.

Además de todo lo anterior, en la plantilla del Estado de Resultados Integrales publicada por la Superintendencia del Mercado de Valores – SMV– es posible encontrar dentro de los componentes que se reclasificarán al resultado del periodo una partida denominada “Variación neta de activos no corrientes o grupos de activos mantenidos para la venta”. Esto podría hacer suponer que en algunos casos los resultados de la medición de estos activos reclasificados podrían reconocerse en la sección denominada “Otro resultado integral” lo cual, automáticamente, obligaría a

usar una cuenta de elemento 5 en vez de una cuenta de gestión (la cuenta 66 Pérdida por medición de activos no financieros al valor razonable, para la desvalorización, y la cuenta 76 Ganancia por medición de activos no financieros al valor razonable, para la reversión de la desvalorización).



**Estado de Resultados Integrales**  
**Por el año terminado el 31 de Diciembre de 2016**

Notas 2016

**Ganancia (Pérdida) neta del Ejercicio**

--	--

**Componente de Otro Resultado Integral que no se Reclasificarán al Resultado del Periodo, neto de Impuestos:**

Ganancias (Pérdidas) de Inversiones en Instrumentos de Patrimonio al Valor Razonable, neto de Impuestos		
Superávit de Revaluación, neto de Impuestos		
Ganancia (Pérdida) en Nuevas Mediciones en Planes de Beneficios Definidos, neto de Impuestos		
Cambios en el Valor Razonable de Pasivos Financieros Atribuibles a Cambios en el Riesgo de Crédito del Pasivo, neto de Impuestos		
Instrumentos de Cobertura que Cubren Inversiones en Instrumentos de Patrimonio, neto de Impuestos		
Participación en Otro Resultado Integral de Subsidiarias, Asociadas y Negocios Conjuntos Contabilizados por el Método de Participación, neto de Impuestos		
<b>Total Otro Resultado Integral que no se Reclasificará al Resultado del Periodo, neto de Impuestos</b>		

**Componentes de Otro Resultado Integral que se Reclasificarán al Resultado del Periodo neto de Impuestos**

Coberturas del Flujo de Efectivo		
Ganancias (Pérdidas) por Cobertura de Flujos de Efectivo, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación en Coberturas de Flujos de Efectivo, neto de Impuestos		
Importes Eliminados del Patrimonio e Incluidos en el Importe en Libros de Activos (Pasivos) no Financieros que se Hayan Adquirido o Incurrido Mediante Una Transacción Prevista Altamente Probable Cubierta, neto de Impuestos		
Coberturas de Inversiones netas en Negocios en el Extranjero		
Ganancias (Pérdidas) por Cobertura de Inversiones netas en Negocios en el Extranjero, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación por Coberturas de Inversiones netas en Negocios en el Extranjero, neto de Impuestos		
Diferencia de Cambio por Conversión de Operaciones en el Extranjero		
Ganancias (Pérdidas) por Diferencias de Cambio de Conversión de Operaciones en el Extranjero, netas de Impuesto		
Ajustes de Reclasificación en Diferencia de Cambio de Conversión de Operaciones en el Extranjero, netos de Impuestos		
Variación neta de Activos no Corrientes o Grupos de Activos Mantenedos para la Venta		
Activos Financieros Disponibles para la Venta		
Ganancias (Pérdidas) por Nuevas Mediciones de Activos Financieros Disponibles para la Venta, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación, Activos Financieros Disponibles para la Venta, neto de Impuestos		
Cambios en el Valor Temporal del Dinero de Opciones		
Ganancia (Pérdida) por Cambios en el Valor Temporal del Dinero de Opciones, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación por Cambios en el Valor Temporal del Dinero de Opciones, neto de Impuestos		
Cambios en el Valor de los Elementos del Contrato a Término		
Ganancia (Pérdida) por Cambios en el Valor de los Elementos de Contratos a Término, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación por Cambios en el Valor de los Elementos de Contratos a Término, neto de Impuestos		
Cambio en el Valor de los Diferenciales de Tasa de Cambio de Moneda Extranjera		
Ganancia (Pérdida) por Cambios en el Valor de los Diferenciales de la Tasa de Cambio de la Moneda Extranjera, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación por Cambios en el Valor de los Diferenciales de la Tasa de Cambio de la Moneda Extranjera, netos de Impuestos		
Activos Financieros Medidos al Valor Razonable con Cambios en Otro Resultado Integral		
Ganancias (Pérdidas) por Activos Financieros Medidos al Valor Razonable con Cambios en Otro Resultado Integral, neto de Impuestos		
Ajustes de Reclasificación sobre Activos Financieros Medidos al Valor Razonable con Cambios en Otro Resultado Integral, netos de Impuestos		
Importes Eliminados del Patrimonio Contra el Valor Razonable de Activos Financieros, por Su Reclasificación a Activos Financieros al Costo Amortizado, neto de Impuestos		
Participación de Otro Resultado Integral de Subsidiarias, Asociadas y Negocios Conjuntos Contabilizados Utilizando el Método de la Participación, neto de Impuestos		
<b>Total Otro Resultado Integral que se Reclasificará al Resultado del Periodo, neto de Impuestos</b>		
<b>Total Otro Resultado Integral</b>		
<b>Total Resultado Integral del Ejercicio, neto de Impuesto</b>		



Hay, por lo tanto, un vacío de conocimiento que puede ser llenado mediante el presente trabajo de investigación. Y las conclusiones que se obtienen, pueden ser aplicadas a todas las empresas y no solamente a una, ya que se trata de procedimientos netamente contables.

Los más reconocidos autores de libros sobre investigación sostienen que una investigación científica también puede abarcar situaciones no estudiadas, lo cual es plenamente concordante con el estado de cosas que aquí se aborda y que se refiere a la imprecisión o desinterés, por parte de los autores de libros y otros investigadores, por indicar claramente y desde el primer momento, cuáles son las diferencias temporales que se pueden originar por la reclasificación de activos no corrientes como disponibles para la venta.

## 1.2. Formulación del problema

### **Problema general**

¿Qué relación existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas?

### **Problemas específicos**

- ¿Cuáles son las diferencias temporales que, en el marco de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, puede originar la reclasificación de activos fijos?

- ¿Qué relación existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos?

### 1.3. Objetivos

#### **Objetivo general**

Determinar la relación que existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas.

#### **Objetivos específicos**

- Determinar si la reclasificación de activos fijos puede originar diferencias temporales-resultado o diferencias temporales-patrimonio.
- Determinar la relación que existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos.

### 1.4. Limitantes de la investigación

#### 1.4.1 Limitación teórica

Este trabajo se circunscribe en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales

de Contabilidad, que en idioma inglés se denomina Internacional Accounting Standard Board (IASB).

#### 1.4.2 Limitación temporal

El presente trabajo solamente emplea las Normas que están vigentes en el Perú durante el año 2017. Esta vigencia está determinada por la periódica oficialización que, respecto de esas normas, efectúa el organismo peruano llamado Consejo Normativo de Contabilidad mediante una Resolución. Aunque hay que precisar que, para las empresas sujetas al control de la Superintendencia del Mercado de Valores –SMV–, la fecha de vigencia de tales normas es la establecida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB–, sin esperar a su oficialización por el Consejo Normativo.



## CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

### 2.1. Antecedentes (internacional y nacional)

#### 2.1.1 Antecedentes internacionales

Álvarez y Bonilla G. (2010) dicen:

Si un activo adquirido para su venta posterior, después de un tiempo cumple con los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta, dicho activo no corriente se medirá, en el momento de su reconocimiento inicial, al menor valor entre su importe en libros (por ejemplo, el costo), y su valor razonable menos los costos de venta (2010, p. 27).

Díaz, L. (2008) dice:

La adopción de esta norma, en empresas venezolanas que compiten en mercados internacionales, influenciará de manera significativa a nivel gerencial debido a que estas podrán tomar la decisión de clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta, si su importe en libro se recuperará con una transacción de venta en vez del uso continuo del activo, en la producción normal de la empresa, o más bien declararlo como abandonado. De igual manera, con la aplicación de esta norma la gerencia podrá valorar eficazmente todos sus activos como los pasivos que estos generen. La Norma Internacional de Información Financiera N° 5 "Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Actividades Interrumpidas" tiene como objetivo principal el tratamiento contable que se le da a este tipo de

activos; de igual manera la presentación y la información a revelar sobre las Actividades Interrumpidas. En lo particular, esta NIIF, exige que estos activos sean valorados al menor entre sus valor en libro y su valor razonable menos los costos de venta; y que todo activo que cumpla el requisito de mantenido para la venta se presente de manera separada en el balance (p. 70).

Contreras (2007) dice:

La Norma Internacional de Información Financiera 5 relaciona de manera directa las actividades interrumpidas, con sus activos no corrientes correspondientes, determinando su reclasificación como disponibles para la venta. Las NIIF relacionan una actividad interrumpida con una línea de negocio o área geográfica significativa que se encuentra separada del resto. En consecuencia, la discontinuidad forma parte de un plan individual y coordinado para enajenar una línea de negocio o área geográfica identificable, aunque también puede corresponder a una subsidiaria adquirida exclusivamente con el propósito de revenderla. En aras de la comparabilidad contable, la NIIF 5 expone de manera muy detallada las condiciones en las que se puede considerar una operación como sometida a discontinuidad. La norma establece que puede ser una actividad o un segmento dentro de la empresa que en algún momento se decide discontinuar, por una razón interna (p.143).

Castro (2016) dice

La Norma NIIF 5, establece que un activo no corriente se considera mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta. Para clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta el activo debe estar disponible para la venta inmediata en su estado actual.

Esta norma en lo referente a la medición de los activos mantenidos para la venta requiere se mida al valor razonable y estimar los costos de la venta sobre los juicios y estimaciones relativos a la medición del valor razonable. La Norma, permite estimar los gastos por Activos no corrientes estimados para la venta. El artículo 10, numeral 6), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta, serán considerados como no deducibles en el periodo en que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un impuesto gravado con impuesto a la renta (p. 99).

### 2.1.2 Antecedentes nacionales

Alvarado (2011) dice:

Las reclasificaciones de las partidas que conforman el activo no corriente de la empresa son importantes también porque afectan la presentación de la información financiera en los Estados Financieros; se realizó el reconocimiento de los activos de exploración y evaluación, y su respectiva clasificación como activos tangibles y no tangibles. (p. 98).

Cerpa, Contreras y Salcedo (2017) dicen:

Las diferencias temporales y permanentes nacen en las discrepancias entre los criterios contables establecidos por la NIC 12, para computar la utilidad contable y los criterios exigidos por las

legislaciones tributarias para computar la utilidad tributaria. Las diferencias temporarias son la acumulación de las diferencias temporales. Las diferencias temporales pertenecen al estado de resultados, en tanto que las diferencias temporarias pertenecen al estado de situación financiera. La diferencia temporaria resulta de restar, en términos generales, la base contable de la base tributaria. Así tenemos las diferencias temporarias al inicio y al final del periodo. El impuesto a la renta diferido resulta de multiplicar la diferencia temporaria por la tasa de impuesto a la renta. (p. 34)

## 2.2. Marco

### 2.2.1. Teórico

Los activos son recursos controlados por la entidad, como consecuencia de hechos pasados, de los cuales puede esperarse, en el futuro, beneficios económicos. Las formas en que un activo puede producir beneficios económicos, son las siguientes:

- Usándolo para intercambiarlo por otros activos,
- usándolo para producir otros activos,
- usándolo para pagar obligaciones, o
- usándolo para efectuar distribuciones a los propietarios.

Debe prestarse especial importancia al hecho de que no es indispensable que la empresa posea un comprobante de pago o un certificado de propiedad, para reconocer un recurso como un activo en su estado de situación financiera. La única condición requerida es que la entidad controle ese recurso. Un ejemplo puede ser el caso de una empresa industrial peruana que, luego de un proceso de investigación, desarrolla un producto químico novedoso, útil y con gran potencial comercial. Como la empresa

prefiere mantener en secreto el procedimiento de fabricación, no patenta (registra) el producto y por eso no recibe de la autoridad técnica un certificado. Pero como la empresa controla ese procedimiento y puede obtener beneficios económicos de él, lo reconoce como un intangible en su estado de situación financiera. Es decir, lo reconoce como un activo.

Los activos, dentro del estado de situación financiera, pueden presentarse como corrientes y no corrientes. Los activos corrientes son aquellos que se espera realizar o recuperar en el transcurso de los siguientes doce meses. Los demás activos se presentan como no corrientes.

Un activo no corriente mantenido para la venta es aquel cuyo valor será recuperado por la empresa, fundamentalmente, mediante su venta y no mediante su uso en las operaciones de la entidad.

Por otro lado, una operación discontinuada es un elemento de la entidad que agrupa operaciones y flujos de efectivo que puede distinguirse desde el punto de vista operativo y financiero y es el resultado de la clasificación de los activos no corrientes como mantenidos para la venta así como de los grupos de activos para su disposición que se han vendido o se han dispuesto de ellos por otra vía. Por ejemplo, en el Perú es bien conocida la empresa ALICORP S.A. que nació de la fusión, en los años noventa, del Consorcio La Fabril S.A. con Molinera Perú S.A. Posteriormente fue incorporando otros negocios, comprando diversas empresas nacionales. Si, en un determinado momento, ALICORP decide dejar de producir refrescos, todo el local y las maquinarias y equipos correspondientes a ese rubro pasarían a constituir una operación discontinuada. Los mencionados bienes del activo fijo pasarían a ser reclasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Es el caso que, el autor del presente trabajo ha revisado una considerable cantidad de textos relacionados con el quehacer contable, y no ha encontrado claramente desarrollada la idea de las diferencias temporales que pueden generarse cuando se produce la mencionada reclasificación. Ello amerita el emprendimiento de una investigación científica. Es decir, un trabajo profesional que emplea el método científico.

Valderrama S. (2014) dice:

En el campo de la investigación científica, el método es el conjunto de procedimientos lógicos a través de los cuales se plantean los problemas científicos y se ponen a prueba las hipótesis y los instrumentos de trabajo investigados. El método es un elemento necesario en la ciencia, ya que sin él no sería fácil demostrar si un argumento es válido (p. 75).

Luego pues, en la ciencia debe aplicarse un método que permita aproximarse a la verdad. Y una característica esencial de la ciencia y de la investigación científica, es la contrastación con la realidad. La ciencia – obviamente la ciencia fáctica– siempre debe cotejar o comparar sus afirmaciones con los rotundos hechos de la realidad. Por ello es que una actividad como la astrología jamás podrá ser admitida como ciencia, pues los astrólogos siempre se niegan a contrastar sus predicciones con los hechos consumados. Ellos acostumbran traer a colación ante los demás uno o dos hechos que han pronosticado y que se han cumplido, pero callan los otros cuarenta o más hechos que también han pronosticado y que no se han cumplido.

Vizcarra, C. (1991) dice

La construcción del conocimiento científico implica recorrer un largo camino en el que se vinculan diferentes niveles de abstracción, se

cumplen determinados principios metodológicos y se cubren diversas etapas en el proceso de investigación de los fenómenos para lograr al final un conocimiento objetivo que corresponda a la realidad (p. 15).

Además de lo anterior, es preciso puntualizar que la investigación científica puede ser básica o aplicada. Si se orienta a formular una nueva teoría sobre el origen de la psicosis en algunas personas, es investigación básica. Si busca diseñar un nuevo suplemento vitamínico para combatir con mayor eficacia la anemia, es investigación aplicada. Esta última se encamina a solucionar los problemas del ser humano en su vida diaria.

"La investigación es un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno" (Hernández, Fernández y Baptista, 2010, p. 4).

Pero el trabajo del contador se efectúa en, o para, una empresa. Por tanto, es necesario hablar de la empresa o entidad. Toda empresa es una unidad económica que produce, comercializa y/o presta bienes o servicios. Tiene fines de lucro, y los propietarios le entregan recursos para que ella pueda operar. Estos recursos pueden ser disponibles, realizables o inmovilizados. Justamente el presente trabajo se refiere a los activos usualmente inmovilizados –como los activos fijos– que, en un determinado momento, pueden ser reclasificados y puestos en venta por la administración de la empresa. Es parte de la tarea del contador llevar un registro apropiado de tales cambios en la entidad.

"La contabilidad es una disciplina que se ocupa de registrar, analizar, interpretar y solucionar los distintos problemas que surgen en el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios" (Calderón, 1995, p. 8)

“La contabilidad es un conjunto de métodos, al que se atribuye categoría de ciencia, que se ocupa de registrar o anotar las distintas partidas que reflejan los estados económicos y financieros de una empresa en su entorno” (Andrade, 1998, p. 159).

El dilema de si la contabilidad debe o no ser reconocida como una ciencia, nunca terminará. En opinión del autor del presente trabajo la contabilidad es, fundamentalmente, una herramienta de la administración.

Mochón e Isidro (1998) dicen:

La contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es producir información sobre la realidad económica para hacer posible su conocimiento pasado, presente y futuro, de forma cuantitativa y mediante el uso de un método específico y peculiar como es el método contable. Esta información facilita la toma de decisiones financieras externas y de planificación y control internas (p. 115).

Ahora bien; es de consenso muy extendido el concepto de que la contabilidad se divide en contabilidad financiera y contabilidad de gestión. La primera produce información resumida y periódica para uso externo, y la segunda produce información constante y detallada para uso interno. Por tanto, es bueno precisar lo que vendría a ser la contabilidad financiera.

“La contabilidad financiera es el registro de las transacciones financieras conducente a la elaboración de los estados financieros globales, por ejemplo, la cuenta de pérdidas y ganancias o el balance de situación. Aunque son utilizados por la dirección, dichos estados también se emplean con fines de información externa” (Mott, 1998, p. 245).

Para poder dar utilidad a la información que la contabilidad produce y entrega, en el devenir del tiempo se ha ido construyendo un conjunto de principios que persiguen una suerte de sentido común empresarial. Son quince los principios que, durante una buena cantidad de años, guiaron el trabajo contable. Es posible encontrarlos en el texto legal del antiguo Plan Contable General Revisado publicado por la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores –CONASEV– en el año 1984.

“Estos principios nacieron en contabilidad como unas listas de normas de general observación. La práctica contable de las empresas se fue desarrollando en todos los países, aplicando grandes reglas o normas que se cumplían de una manera casi automática” (Giraldo, 2007, p. 65).

Estos quince principios, según la antigua Comisión Nacional Supervisora de Bienes y Valores, CONASEV, son los siguientes:

**Bienes económicos:** Los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir, bienes materiales e inmateriales que poseen valor económico y por ende susceptibles de ser valuados en términos monetarios

Un buen ejemplo de este principio es el siguiente: la empresa LIMUSA adquiere a la empresa SHOGUN cuyos activos netos tienen un valor razonable de S/ 400,000. Pero la empresa SHOGUN tiene algunos productos que tiene una gran demanda del público y, por tanto, pueden producir ingresos considerables durante muchos años. Debido a esa realidad económica, los accionistas de la empresa SHOGUN piden S/ 650,000 como pago. La gerencia de la empresa SHOGUN paga esos S/ 65,000 y el mayor importe pagado de S/ 250,000 lo registra como un activo intangible (se le llama plusvalía mercantil, goodwill o fondo de comercio).

Devengado: Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho período.

Este es un principio central que guía el trabajo contable. Se puede ensayar el siguiente ejemplo: si en el mes de enero del año 2017, al cerrar los estados financieros del año 2016, el contador de una empresa recibe una factura por servicios consumidos en ese ejercicio 2016, deberá anotar ese importe como gasto del año 2016. No tomará en cuenta el hecho de que la cancelación de esa deuda se haga en el año 2017.

Empresa en marcha: Salvo indicación expresa en contrario, se entiende que los estados financieros pertenecen a una "empresa en marcha", considerándose que el concepto que informa la mencionada expresión se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección.

Cumpliendo con este principio, al cierre de un ejercicio, la empresa debe preparar sus estados financieros sobre bases habituales y sin ninguna indicación especial que pueda hacer sospechar o suponer su próxima liquidación. Este principio resulta obvio. Si en los estados financieros no se hace ninguna indicación que haga presumir lo contrario, los usuarios de tal información financiera entenderán que la empresa está en marcha y tiene proyección en el tiempo. Por tanto, podrán prever que seguirán efectuando transacciones con ella o para ella, ya sea como clientes, proveedores, prestamistas, empleados o inversionistas.

Ente o entidad: Los estados financieros se refieren siempre a un ente, donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de ente es distinto del de persona, ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios entes de su propiedad.

Este principio lleva a recordar la ecuación general de la contabilidad:

$$\text{ACTIVO} = \text{PASIVO} + \text{PATRIMONIO}$$

Muchos profesionales y estudiantes no saben explicar por qué siempre debe cumplirse esta igualdad. Algunos se limitan a expresar que es “una consecuencia de la partida doble”. Pero, en verdad, tal ecuación y tal igualdad obedecen a un hecho cierto e irrefutable en cualquier parte del mundo: la empresa no es un ser humano y, por ello, siempre tiene propietarios. Si es una bodega o una farmacia, tiene un solo propietario. Si es una sociedad anónima abierta, puede tener miles de propietarios. Por tal razón, todo lo que tiene (activo), al mismo tiempo lo debe (pasivo, a diferentes personas, empresas o entidades públicas, y patrimonio, a sus dueños o propietarios). Entonces, jamás se deben confundir los bienes, gastos o ingresos de la empresa, con los bienes, gastos o ingresos de sus propietarios.

Se puede hacer un primer ejemplo para este principio: si una sociedad anónima utiliza un inmueble que está registrado a nombre del principal accionista, y la empresa presenta ese inmueble dentro de su propio activo fijo, no estará cumpliendo con este principio.

Igualmente es posible hacer un segundo ejemplo para este principio: si el principal accionista de una empresa retira dinero y luego entrega una boleta de restaurante por consumo personal, para cumplir con este principio de contabilidad no deberá anotarse el importe de esa boleta como gasto de la empresa, sino como una cuenta por cobrar al accionista que se le podría deducir luego de su remuneración, si tiene un cargo en la empresa, o restar de sus utilidades netas que aún no haya retirado.

Equidad: Es el principio fundamental que debe orientar la acción del profesional contable en todo momento y se enuncia así: la equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en contabilidad, puesto que los que se sirven de, o utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que los intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los estados financieros deben prepararse de tal modo que reflejen, con equidad, los distintos intereses en juego en una empresa dada.

Un ejemplo muy cotidiano se refiere al aspecto tributario: si al preparar la liquidación anual del impuesto a la renta, el gerente le exige al contador que utilice alguna argucia ilícita para disminuir la obligación a pagar al Estado y el contador accede, no se estará cumpliendo con este principio. El contador debe abstenerse de perjudicar el derecho de la autoridad tributaria, el cual, en buena cuenta, es el derecho de la comunidad a recibir los servicios públicos que se financian con la recaudación fiscal.

Se puede mencionar un segundo ejemplo: si en un caso de liquidación de beneficios sociales, el contador manipula los cálculos para pagar menos al trabajador y favorecer con ello a los dueños de la empresa, no se estará cumpliendo con este principio.

Exposición (Revelación suficiente): Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.

Primer ejemplo: si la empresa tiene muy buenos ingresos anuales pero depende de una concesión del Estado que ya está por caducar (como una empresa de peajes o una empresa de limpieza pública) y para la cual no

probabilidad de una pronta renovación esa situación deberá ser revelada en las notas a los estados financieros.

Segundo ejemplo: si una empresa ganadera, durante el ejercicio que ha terminado, sufrió los estragos de una mortandad animal por una brote infeccioso poco frecuente, y esa plaga sigue afectando seriamente sus operaciones, tal situación deberá ser revelada en las notas a los estados financieros.

Moneda común denominador: Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad.

Generalmente se utiliza como común denominador la moneda que tiene curso legal en el país en que funciona el ente. En el Perú, de conformidad con dispositivos legales, la contabilidad se lleva en moneda nacional. Actualmente el signo monetario es el sol (S/). Antes lo fueron el sol de oro, el inti, el inti/millón y el nuevo sol.

Un ejemplo para este principio es el siguiente: la empresa de confecciones DENIMSA compra una máquina remalladora en US\$14,000 siendo el tipo de cambio S/ 3.25. Como la empresa lleva su contabilidad en soles, en cumplimiento de este principio el contador registra la compra con un costo de S/ 45,500.

Objetividad: Los cambios en el activo, pasivo y en la expresión contable del patrimonio, se deben reconocer formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en términos monetarios.

Un ejemplo: la empresa REMISA recibe una Resolución de Determinación de Multa de la autoridad municipal por S/ 9,000. Aunque el asesor legal de la empresa opina que es posible presentar un reclamo para solicitar que la multa sea dejada sin efecto, el contador reconoce el gasto en los libros contables y crea el pasivo. El contador está actuando en forma objetiva.

Partida doble: Los hechos económicos y jurídicos de la empresa se expresan en forma cabal, aplicando sistemas contables que registran los dos aspectos de cada acontecimiento; cambios en el activo y en el pasivo (participaciones), que dan lugar a la ecuación contable.

Un ejemplo para este principio: la empresa industrial SIMECSA recibe un préstamo de S/ 85,000 del Banco Scotia. El contador registra la operación debitando la cuenta de balance 10 Efectivo y equivalentes de efectivo para anotar la entrada del dinero (aumento del activo) y acreditando la cuenta de balance 45 Obligaciones Financieras para anotar la obligación que nace (aumento del pasivo). Así como se reconoció un derecho, también se reconoció una obligación.

Período: En la "empresa en marcha" es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros.

El lapso que media entre una fecha y otra se llama período. Para los usos y costumbres de la contabilidad, este período es de doce meses y recibe el nombre de Ejercicio.

Prudencia: Significa que cuando se debe elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se debe optar por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la participación del propietario

sea menor. Este principio general se puede expresar también diciendo: "contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando ya se hayan realizado". La exageración en la aplicación de este principio no es conveniente si resulta en detrimento de la presentación razonable de la situación financiera y del resultado de las operaciones.

Un ejemplo: la empresa TOPYTOP tiene un lote de mercadería importada que le costó S/ 480,000 pero, por moda o cambio en las preferencias de la gente, o disminución de los precios de los insumos que sirven para fabricar esos artículos, al cierre del año esa misma mercadería se puede importar a solamente S/ 420,000 y se puede vender a S/ 370,000. Cumpliendo con el principio de prudencia, la empresa tendría que registrar ese lote a su valor corriente (de reposición) o a su valor neto realizable. Presentar esa mercadería en el estado de situación financiera con su importe original de costo S/ 480,000 sería ir contra este principio.

Pero este principio de prudencia no es absoluto. De acuerdo con varias normas; por ejemplo, la NIIF 9 Instrumentos financieros y la NIC 40 Propiedades de inversión, el incremento en el valor razonable de algunos activos, será reconocido como un ingreso en el resultado del ejercicio. Es decir, si uno de estos activos fue comprado por 600 soles y al cierre del ejercicio tiene un valor razonable de 670 soles, el incremento (70 soles) deberá ser reconocido como un ingreso que aumentará el resultado del ejercicio. Es decir, se preferirá el valor más alto y no el más bajo (670 y no 600), para presentar ese activo en el estado de situación financiera. Por tanto, en este caso no se aplica el principio de prudencia.

Realización: Los resultados económicos solo se deben computar cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas

comerciales aplicables y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación. Se debe establecer como carácter general que el concepto “realizado” participa del concepto de “devengado”.

Primer ejemplo: la empresa APROMSA recibe un anticipo del cliente Ramos, para una futura venta de materiales. Como aún no se ha hecho la entrega de los bienes y no se han transferido los riesgos inherentes a la propiedad (no se ha cumplido ninguna obligación de desempeño, en términos de la NIIF 15), la empresa aún no considera esa operación como una venta. El contador aún no abona la cuenta 70 Ventas sino la subcuenta 12.2 Anticipos de Clientes. Está cumpliendo con este principio. Es un ingreso aún no realizado.

Otro ejemplo puede estar constituido por la revaluación de un activo fijo. En este caso, el incremento en el valor contable del activo no se reconoce en el resultado del periodo sino en “otro resultado integral”.

Significación o importancia relativa (Materialidad): Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares, se debe necesariamente actuar con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquellos y que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general. Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo. Consecuentemente, se debe aplicar el mejor criterio para resolver lo que corresponde en cada caso, de acuerdo a las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en el activo, pasivo, patrimonio o en el resultado de las operaciones.

Una forma sencilla de ilustrar este principio es la de una multa de S/ 30,000 aplicada a la empresa por la autoridad laboral. Si es una gran empresa,

seguramente ese importe será irrelevante para explicar sus resultados y su situación financiera, y podrá ser aglutinado (destinado) junto con otros gastos para efectos de presentación. Es que ese importe, al no ser material (significativo) para esa gran empresa, no justificará una presentación separada o desglosada en los estados financieros. En cambio, si se tratase de una pequeña empresa, probablemente ese importe sí tendrá un impacto significativo en el resultado y en la situación financiera, y se justificará plenamente su presentación por separado, sin aglutinarlo con otros gastos.

Uniformidad (Consistencia): Los principios generales, cuando fueren aplicables y las normas particulares –principios de valuación– utilizados para formular los estados financieros de un determinado ente deben ser aplicables uniformemente de un ejercicio a otro. Se debe señalar por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares –principios de valuación. Sin embargo, el principio de Uniformidad no debe conducir a mantener inalterables aquellos principios generales, cuando fueren aplicables, o normas particulares –principios de valuación– que las circunstancias aconsejen sean modificados.

Un ejemplo para este principio: la empresa industrial MAPRESA ha venido depreciando sus máquinas con el método de línea recta. Pero, para el ejercicio 2018, decidió calcular la depreciación con el método de porcentaje fijo sobre el saldo decreciente. Es lo que, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores, se denomina “cambio en una estimación contable” y se aplica prospectivamente (a futuro). En las notas a los estados financieros, deberá revelarse este cambio.

Valuación al costo: El valor de costo –adquisición o producción– constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de

los estados financieros llamados de situación, en correspondencia también con el concepto de "empresa en marcha", razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio. Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el costo –adquisición o producción– como concepto básico de valuación. Por otra parte, las fluctuaciones de valor de la moneda común denominador, con su secuela de correctivos que inciden o modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen asimismo, alteraciones al principio expresado, sino que, en sustancia, constituyen simples ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos.

Como ya antes se ha dicho, durante varios años en el Perú la profesión contable se guió por estos quince principios originales. Sin embargo, las International Accounting Standards, IAS) que en español se tradujeron como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas por el antiguo International Accounting Standards Committee (IASC) y sus interpretaciones emitidas por el Standards Interpretations Committee (SIC) fueron ganando un consenso cada vez mayor a nivel mundial, y también en el Perú. Este proceso llevó, en el año 1998, a la estipulación de que las empresas peruanas deben elaborar sus estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Se hizo mediante la dación de la Ley 26887, Nueva Ley General de Sociedades, artículo 223°. El Consejo Normativo de Contabilidad, mediante su Resolución 013-1998 estableció que "Los PCGA a que se refiere el artículo 223° de la nueva LGS comprenden, sustancialmente, a las NICs oficializadas mediante resolución del CNC, y las normas establecidas por Organismos de supervisión y control para las entidades de su área, siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las NICs".

También la antigua Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores –CONASEV– se manifestó y, mediante su Resolución 103-99 EF (Reglamento de Información Financiera) expresó que: “Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados están contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas y vigentes en el Perú y comprenden también los pronunciamientos técnicos emitidos por la profesión contable en el Perú”. Con todas estas disposiciones, quedó claro que en el Perú las empresas debían aplicar las NIC y sus interpretaciones SIC, para elaborar sus estados financieros.

Posteriormente, en el año 2001, el antiguo International Accounting Standards Committee fue reemplazado por el nuevo International Accounting Standards Board (IASB), el cual decidió que las normas que se emitirían en adelante se denominarían International Financial Reporting Standards (IFRS) y sus interpretaciones serían emitidas por el International Financial Reporting Standards Committee (IFRIC) que en español se tradujo como Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF). Las normas antiguas NIC y SIC mantienen su vigencia, en tanto no sean derogadas. Todo este proceso ha llevado a la situación actual.

Por tanto, puede afirmarse actualmente que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), nombre que también se emplea para denominar a todo el conjunto de NIC, SIC, NIIF y CINIIF, son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). De acuerdo con el Marco Conceptual emitido por ese organismo, su finalidad es orientar para la formulación de información financiera que contenga las siguientes cualidades: relevancia, confiabilidad, oportunidad, comparabilidad, claridad y verificabilidad.

Como ya se ha dicho, hasta el año 2001, se emitieron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). A partir de ese año, se decidió cambiar la denominación por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Pero todo es una continuidad, una secuencia normativa que no se interrumpe.

¿Y sobre qué aspectos tienen injerencia las NIIF? Pues tienen injerencia en el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar, respecto de los elementos de los estados financieros.

Los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonio); no son otra cosa que las categorías en que se pueden agrupar las consecuencias financieras producidas por las transacciones que efectúan las empresas, así como otros sucesos que, sin ser transacciones, igualmente las afectan. Es claro que una compra de activos fijos al crédito conduce al registro del vehículo o la máquina que pasa a formar parte de los bienes controlados por la empresa, y también a contraer una obligación, la cual se anotará como una deuda o pasivo. Pero también es cierto que un hurto sufrido por la empresa, aun no siendo una transacción, disminuye su activo y su patrimonio.

El reconocimiento consiste en la incorporación, en los estados financieros, de un activo, un pasivo, un ingreso o un gasto. La medición es, en palabras sencillas, una valorización de tales activos, pasivos, ingresos o gastos. La presentación es la forma o manera de incluir esas partidas en los estados financieros. La información a revelar se refiere a los datos complementarios o adicionales que se incluirán en las notas que acompañan a los estados financieros.

Por otro lado, diferencias temporales son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esto es, la diferencia del valor contable de ese activo o pasivo y su valor para efectos fiscales. El valor contable se establece cumpliendo con las NIIF y el valor fiscal se establece, en el Perú, con arreglo a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Estas diferencias pueden ser imponibles o deducibles.

Las diferencias temporales imponibles son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Como consecuencia de ellas, en el futuro el impuesto a pagar, calculado según las normas tributarias, será mayor que el impuesto calculado cumpliendo con las NIIF.

Las diferencias temporales deducibles son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Como consecuencia de ellas, en el futuro el impuesto a pagar, calculado según las normas tributarias, será menor que el impuesto calculado cumpliendo con las NIIF.

Las cuentas del Plan Contable General Empresarial que se emplean para el control de estas diferencias temporales son las siguientes:

- 37 Activo diferido
- 37.1 Impuesto a la renta diferido
- 37.11 Impuesto a la renta diferido - Patrimonio
- 37.12 Impuesto a la renta diferido - Resultados
- 49 Pasivo diferido

- 49.1 Impuesto a la renta diferido
- 49.11 Impuesto a la renta diferido - Patrimonio
- 49.12 Impuesto a la renta diferido - Resultado
- 88 Impuesto a la renta
- 88.2 Impuesto a la renta – diferido

Asimismo, puede haber diferencias temporales – resultado y diferencias temporales – patrimonio. Las primeras afectan a la utilidad distribuible que se informará en el estado de resultados. Las segundas se muestran en la sección que las NIIF denominan “Otro resultado integral”.

#### 2.2.2. Conceptual

Es imprescindible, por supuesto, mencionar la definición que se da, por diferentes autores, a las Normas Internacionales de Información Financiera.

“Las Normas Internacionales de Información Financiera son pronunciamientos técnicos que permiten conocer cómo deben registrarse las distintas transacciones económicas que efectúan las diferentes empresas. A su vez, sirven de guía para la preparación de la información financiera que debe presentarse en los estados financieros” (Ataupilco, 2009, p. 7).

Apaza (2014) dice:

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son un conjunto de normas de contabilidad establecidas y promulgadas por el Consejo encargado de promulgarlas (IASB), con sede en Londres. Ellas establecen los lineamientos para llevar, elaborar y presentar

los estados financieros, de la misma forma en que se está aplicando y es aceptable en el mundo (p. 20).

“Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden: (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; e (d) Interpretaciones SIC” (NIC 1, IASB, 2011, párrafo 7).

Igualmente hay que definir, con base en la norma pertinente, los elementos de los estados financieros.

El Marco Conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB dice:

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Estos se definen como sigue: (a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos (párrafo 4.4).

Cuando el Marco conceptual dice que un activo es un recurso controlado por la entidad, se tiene que entender que no es indispensable contar con un documento que acredite la propiedad del mismo. A modo de ejemplo, se puede mencionar un método de fabricación o una fórmula química que no ha sido objeto de registro. La entidad no posee la patente, pero ese

conocimiento le permite elaborar productos para la venta, en forma ventajosa frente a la competencia.

También se debe tener clara la definición de ingresos y gastos.

El Marco Conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (2010) dice:

(a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio” (párrafo 4.25).

Entonces, en términos sencillos, ingresos y gastos son las variaciones patrimoniales no causadas por los dueños. Un ejemplo de incremento patrimonial que no es ingreso lo constituye el aumento de capital obtenido por nuevos aportes de los socios o accionistas. Un ejemplo de disminución patrimonial que no es gasto, lo constituye el retiro de utilidades efectuado por los socios o accionistas de la empresa.

En cuanto a los estados financieros, actualmente reciben, en nuestro país, los siguientes nombres:

- Estado de situación financiera
- Estado de resultados
- Estado de resultados integrales
- Estado de cambios en el patrimonio
- Estado de flujos de efectivo

La NIC 1 del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad dice (2011): "Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad: (a) activos; (b) pasivos; (c) patrimonio; (d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas; (e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y (f) flujos de efectivo" (párrafo 9).

"El activo es un conjunto de bienes y derechos que posee una empresa o una persona, susceptibles de ser valorados económicamente. Se clasifica en activo fijo y activo circulante, activo financiero y activo real, activo corriente y activo no corriente" (Rodríguez, 1998, p. 17).

-Ahora se tiene que precisar la diferencia entre activos corrientes y activos no corrientes.

La NIC 1 del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (2011) dice:

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando: (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación; (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación; (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7), a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa. Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes (párrafo 66).

La NIC 1 del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB dice que en esta Norma, el término "no corriente" incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.

La información contable, para ser utilizable, debe referirse a un periodo económico. El periodo más utilizado, de acuerdo con las costumbres comerciales y de acuerdo también con las normas tributarias, es el año calendario. Es lo que se llama el ejercicio comercial o ejercicio contable.

La NIIF 5 del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, dice: "El objetivo de esta NIIF es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas. En particular, la NIIF requiere que: (a) los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos

para la venta sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la depreciación de dichos activos; y (b) los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta se presenten de forma separada en el estado de situación financiera y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado del resultado integral" (párrafo 1).

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, dice: "Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos: (a) ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocida en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados; (b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del



período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos); y (c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula” (párrafo 17).

Ahora bien, es preciso establecer claramente a cuáles activos puede aplicarse la reclasificación mencionada en la NIIF 5, y a cuáles no.

La NIIF 5 del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) dice: “Los criterios de medición de esta NIIF no son aplicables a los siguientes activos, que quedan cubiertos por las NIIF indicadas en cada caso, independientemente de que sean activos individuales o que formen parte de un grupo de activos para su disposición: (a) activos por impuestos diferidos (NIC 12 Impuesto a las Ganancias); (b) activos procedentes de beneficios a los empleados (NIC 19 Beneficios a los Empleados); (c) activos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros; (d) activos no corrientes contabilizados de acuerdo con el modelo de valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión; (e) activos no corrientes medidos por su valor razonable menos los costos de venta, de acuerdo con la NIC 41 Agricultura. (f) Derechos

contractuales procedentes de contratos de seguro, definidos en la NIIF 4 Contratos de Seguro (párrafo 5).

De acuerdo con lo anterior, solamente entran dentro del alcance de la NIIF 5, los activos registrados en las siguientes cuentas del Plan Contable General Empresarial:

31 Inversión inmobiliaria. Aquí se anotan las propiedades de inversión. Se podrán reclasificar según la NIIF 5, siempre y cuando se midan al costo. Ello implica que jamás se les podrá reconocer un mayor valor. En cambio, sí se les podrá reconocer un menor valor, el cual se anotará en una cuenta de variación. Si se miden al valor razonable con cambios en resultados, no podrán ser objeto de la reclasificación mencionada en la NIIF 5.

Para ilustrar mejor las diferencias en los modelos de medición que se pueden aplicar a estas inversiones inmobiliarias o, como las denomina la NIC 40, propiedades de inversión, puede servir la siguiente tabla:

Tabla N° 2.1

MEDICIÓN DE LAS PROPIEDADES DE INVERSIÓN

MEDICIÓN AL COSTO			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
31	Depreciación	68.1	39
31	Desvalorización	68.5	36
MEDICIÓN AL VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN RESULTADOS			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
31	Pérdida	66	31
31	Ganancia	31	76

Fuente: elaboración propia

33 Inmuebles, maquinaria y equipo: aquí se anotan las propiedades, vehículos, maquinaria y equipo. Su medición se puede hacer de la siguiente manera:

Tabla N° 2.2

**MEDICIÓN DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO**

<b>MEDICIÓN AL COSTO</b>			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
33	Depreciación	68.1	39
33	Desvalorización	68.5	36
<b>MEDICIÓN CON EL MODELO DE REVALUACIÓN</b>			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
33	Revaluación por mayor VR	33	57
33	Disminución del aumento antes reconocido, sin excederlo	57	33
33	Depreciación	68.1	39
33	Desvalorización	68.5	36

Fuente: elaboración propia

34 Activos intangibles: aquí se anotan aquellos activos que son plenamente identificables por separado de otros recursos y que, además, no tienen naturaleza física. Por ejemplo las patentes, las concesiones y licencias, los programas informáticos y la plusvalía mercantil.

Para ilustrar mejor las diferencias en los modelos de medición que se pueden aplicar a estos intangibles, puede servir la siguiente tabla:

Tabla N° 2.3

MEDICIÓN DE INTANGIBLES

MEDICIÓN AL COSTO			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
34	Amortización	68.2	39
34	Desvalorización	68.5	36
MEDICIÓN CON EL MODELO DE REVALUACIÓN			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
34	Revaluación por mayor VR	34	57
34	Disminución del aumento antes reconocido, sin excederlo	57	34
34	Amortización	68.2	39
34	Desvalorización	68.5	36

Fuente: elaboración propia

35 Activos biológicos: aquí se anotan los animales vivos y las plantas que forman parte de una actividad agrícola.

Al ser cosechados, los productos agrícolas se miden al valor razonable menos costos de venta en el punto de recolección. Luego, ya reconocidos como productos listos para la venta, se miden como inventarios, de acuerdo con la NIC 2. Si el valor razonable menos costos de venta no pudiese determinarse con fiabilidad, se empleará el modelo del costo. Esta última decisión solamente podrá tomarse en el momento del reconocimiento inicial. Para ilustrar mejor las diferencias en los modelos de medición que se pueden aplicar a estos activos biológicos, puede servir la siguiente tabla:

Tabla N° 2.4

**MEDICIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS**

<b>MEDICIÓN AL COSTO</b>			
<b>(MODELO ELEGIDO SOLO EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO INICIAL)</b>			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
35	Depreciación	68.1	39
35	Desvalorización	68.5	36
<b>MEDICIÓN AL VALOR RAZONABLE MENOS LOS COSTOS ESTIMADOS EN EL PUNTO DE VENTA</b>			
Cuenta	Motivo	Reconocimiento de Pérdida (gasto) o ingreso (ganancia)	
		Cargo	Abono
35	Pérdida	66	35
35	Ganancia	35	76

Fuente: elaboración propia

Las cuentas del Plan Contable General Empresarial que se emplean, tanto para la clasificación como para el reconocimiento de una desvalorización o de una posterior reversión de la desvalorización, son las siguientes:

- 27 Activos no corrientes mantenidos para la venta
  - 27.1 Inversiones inmobiliarias
    - 27.11 Terrenos
      - 27.111 Terrenos - Valor razonable
      - 27.112 Terrenos - Costo
    - 27.2 Inmuebles, maquinaria y equipo
      - 27.21 Terrenos
        - 27.211 Valor razonable
        - 27.212 Costo
        - 27.213 Revaluación
      - 27.3 Intangibles

- 27.31 Concesiones, licencias y derechos
  - 27.311 Costo
  - 27.312 Revaluación
- 27.4 Activos biológicos
  - 27.41 Activos biológicos en producción
    - 27.411 Valor razonable
    - 27.412 Costo
  - 27.42 Activos biológicos en desarrollo
    - 27.421 Valor razonable
    - 27.422 Costo
    - 27.423 Costos de financiación
- 27.5 Depreciación acumulada - Inversión inmobiliaria
- 27.6 Depreciación acumulada - Inmuebles, maquinaria y equipo
- 27.7 Amortización acumulada - Intangibles
  - 27.71 Concesiones, licencias y derechos
  - 27.72 Patentes y propiedad industrial
  - 27.73 Programas de computadora (software)
  - 27.74 Costos de exploración y desarrollo
  - 27.75 Fórmulas, diseños y prototipos
  - 27.76 Reservas de recursos extraíbles
- 27.8 Depreciación acumulada - Activos biológicos
  - 27.81 Activos biológicos en producción
  - 27.82 Activos biológicos en desarrollo
- 27.9 Desvalorización acumulada
  - 27.91 Inversión inmobiliaria
  - 27.93 Inmuebles, maquinaria y equipo
  - 27.94 Intangibles
  - 27.95 Activos biológicos
- 66 Pérdida por medición de activos no financieros al valor razonable
  - 66.1 Activo realizable
  - 66.13 Activos no corrientes mantenidos para la venta

- 66.131 Inversión inmobiliaria
- 66.132 Inmuebles, maquinaria y equipo
- 66.133 Intangibles
- 66.134 Activos biológicos
- 76 Ganancia por medición de activos no financieros al valor razonable
- 76.1 Activo realizable
- 76.13 Activos no corrientes mantenidos para la venta
- 76.131 Inversiones inmobiliarias
- 76.132 Inmuebles, maquinaria y equipo
- 76.133 Intangibles
- 76.134 Activos biológicos

Ahora se verán las estipulaciones más importantes de la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

Párrafo 6: Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Párrafo 7: Para aplicar la clasificación anterior, el activo (o el grupo de activos para su disposición) debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos de activos para su disposición), y su venta debe ser altamente probable.

Entonces, la advertencia es clara: la gerencia debe tener la certeza de que ese activo se podrá vender. Debe tenerse en cuenta que la reclasificación de partidas por importes significativos desde el activo no corriente hacia el activo corriente, puede modificar significativamente las ratios o razones

financieras cuando se efectúa el análisis de los estados financieros, y ello podría llevar a modificar decisiones de los usuarios de la información financiera.

Párrafo 8: Para que la venta sea altamente probable, el nivel apropiado de la gerencia, debe estar comprometido con un plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición), y debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar dicho plan. Además, la venta del activo (o grupo de activos para su disposición) debe negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Asimismo, debe esperarse que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación, con las excepciones permitidas en el párrafo 9, y además las actividades requeridas para completar el plan deberían indicar que es improbable que se realicen cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser cancelado. La probabilidad de aprobación por los accionistas (si se requiere en la jurisdicción) debe considerarse como parte de la evaluación de si la venta es altamente probable.

Ahora hay que contestar a la pregunta ¿cómo se miden los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta?

La NIIF 5 dice lo siguiente:

Párrafo 15: Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.

Este párrafo 15 dice, en buena cuenta, que jamás se podrá reconocer un mayor valor en estos activos, pero sí se les podrá reconocer una desvalorización, si fuese el caso.

Párrafo 16: Si un activo (o grupo de activos para su disposición) adquirido recientemente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (véase el párrafo 11), la aplicación del párrafo 15 conducirá a que el activo (o grupo de activos para su disposición) se mida, en el momento de su reconocimiento inicial, al menor valor entre su importe en libros si no se hubiese clasificado de esta manera (por ejemplo, el costo) y su valor razonable menos los costos de venta. En consecuencia, si el activo (o grupo de activos para su disposición) se hubiera adquirido como parte de una combinación de negocios, se medirá por su valor razonable menos los costos de venta.

Párrafo 17: Cuando se espere que la venta se produzca más allá del periodo de un año, la entidad medirá los costos de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de esos costos de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentará en el estado de resultados como un costo financiero.

Párrafo 18: Inmediatamente antes de la clasificación inicial del activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, el importe en libros del activo (o de todos los activos y pasivos del grupo) se medirá de acuerdo con las NIIF que sean de aplicación.

Este último párrafo se entiende así: antes de proceder a reclasificar un activo no corriente desde su respectiva cuenta del elemento 3 hacia la cuenta 27 del PCGE, ese activo deberá ser medido de acuerdo con las Normas que le sean aplicables. Puede ser la NIC 16 Propiedades, planta y

equipo, la NIC 38 Intangibles, la NIC 41 Agricultura o la NIC 40 Propiedades de inversión. En esa última medición previa a la reclasificación, podrían reconocerse una ganancia por mayor valor razonable, una pérdida por menor valor razonable, o una pérdida por deterioro de valor.

Párrafo 19: Al proceder a medir un grupo de activos para su disposición con posterioridad al reconocimiento inicial, el importe en libros de cualquier activo y pasivo que no entren dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta NIIF, pero que estén incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se determinará de acuerdo con las NIIF aplicables, antes de volver a medir el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición.

La NIIF 5 también dice lo siguiente:

#### Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro

Párrafo 20: La entidad reconocerá una pérdida por deterioro debida a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo (o grupo de activos para su disposición) hasta el valor razonable menos costos de venta, siempre que no se haya reconocido según el párr. 19.

Por tanto, es claro que la medición posterior de un activo clasificado como disponible para la venta, puede obligar al reconocimiento de una pérdida por desvalorización. Esa pérdida, por ser el resultado de una medición, no será aceptable para efectos de determinar la ganancia fiscal sobre la cual se calculará el impuesto a la renta.

Párrafo 21: La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la medición del valor razonable menos los costos de venta de un activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

Obviamente, para registrar una pérdida por deterioro de valor se cargará la cuenta de gestión 66 Pérdida por medición de activos no financieros al valor razonable. Para reconocer la reversión de una pérdida por deterioro de valor se abonará la cuenta 76 Ganancia por medición de activos no financieros al valor razonable.

Párrafo 22: La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un grupo de activos para su disposición: (a) en la medida que no haya sido reconocido de acuerdo con el párrafo 19; pero (b) no por encima de la pérdida por deterioro de valor acumulada que ha sido reconocida, de acuerdo con esta NIIF o con anterioridad de acuerdo con la NIC 36, sobre los activos no corrientes que están dentro del alcance de los requerimientos de medición de esta NIIF.

Párrafo 23: La pérdida por deterioro de valor (o cualquier ganancia posterior) reconocida para un grupo de activos para su disposición reducirá (o incrementará) el importe en libros de los activos no corrientes del grupo que estén dentro del alcance de los requerimientos de medición de esta NIIF, en el orden de asignación establecido en los párrafos 104(a) y (b) y 122 de la NIC 36 (revisada en 2004).

Párrafo 24: La pérdida o ganancia no reconocida previamente a la fecha de la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), se reconocerá en la fecha en el que se produzca su baja en cuentas. Los requerimientos que se refieren a la baja en cuentas están establecidos en: (a) los párrafos 67 a 72 de la NIC 16 (revisada en 2003) para las propiedades, planta y equipo, y (b) los párrafos 112 a 117 de la NIC 38 Activos Intangibles (revisada en 2004) para este tipo de activos.

Párrafo 25: La entidad no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.

No hay duda al respecto. El elemento no será depreciado mientras se encuentre reclasificado como mantenido para la venta.

Párrafo 26: Si una entidad ha clasificado un activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o como mantenido para su distribución a los propietarios, pero dejan de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 (para el mantenido para la venta) o del párrafo 12A (para el mantenido para su distribución a los propietarios), la entidad dejará de clasificar el activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o mantenido para su distribución a los propietarios (respectivamente). En estos casos, una entidad seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio excepto cuando aplique el párrafo 26A.

Párrafo 26<sup>a</sup>: Si una entidad reclasifica un activo (o grupo de activos para su disposición) directamente de mantenido para la venta a mantenido para la distribución a los propietarios, o directamente de mantenido para la distribución a los propietarios a mantenido para la venta, el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan de disposición original. La entidad:

(a) No seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio. La entidad aplicará los requerimientos de clasificación, presentación y medición de esta NIIF que sean aplicables al nuevo método de disposición.

(b) Medirá el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) siguiendo los requerimientos del párrafo 15 (si se reclasifica como mantenido para la venta) o 15A (si se reclasifica como mantenido para la distribución a los propietarios) y reconocerá cualquier reducción o incremento en el valor razonable menos los costos de venta/costos de distribución del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) siguiendo los requerimientos de los párrafos 20 a 25.

(c) No cambiará la fecha de clasificación de acuerdo con los párrafos 8 y 12A. Esto no impide una ampliación del periodo requerido para completar una venta o una distribución a los propietarios si se cumplen las condiciones del párrafo 9.

Párrafo 27: La entidad medirá el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios (o que deje de formar parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios) al menor de: (a) su importe en libros antes de que el activo (o grupo de activos para su

disposición) fuera clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se hubiera reconocido si el activo (o grupo de activos para su disposición) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios, y (b) su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo o distribuirlo<sup>5</sup>.

Párrafo 28: La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente, que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o para la distribución a los propietarios en el resultado del periodo, dentro de los resultados de las operaciones continuadas, en el periodo en que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 o 12A. Si el grupo de activos para su disposición o activo no corriente que deja de ser clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios es una subsidiaria, operación conjunta, negocio conjunto, asociada o parte de una participación en un negocio conjunto o en una asociada, se modificarán, en consecuencia, los estados financieros de los periodos desde la clasificación como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida del estado del resultado integral utilizada para presentar la pérdida o ganancia, si procede, reconocida de acuerdo con el párrafo 37.

Párrafo 29: Si una entidad retirase un determinado activo individual o un pasivo, de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, los restantes activos y pasivos del grupo continuarán midiéndose como un grupo de activos para su disposición sólo si éste cumpliera los requisitos establecidos en los párrafos 7 a 9. Si una entidad retira un activo o pasivo individual de

un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la distribución a los propietarios, los restantes activos y pasivos del grupo de activos para su disposición a distribuir continuarán midiéndose como un grupo solo si éste cumpliera los criterios establecidos en el párrafo 12A. En otro caso, los restantes activos no corrientes del grupo que individualmente cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta (o como mantenidos para la distribución a los propietarios) se medirán individualmente por el menor valor entre sus importes en libros y su valor razonable menos los costos de venta (o costos de distribución) en esa fecha. Cualquier activo no corriente que no cumpla los criterios de mantenido para la venta dejará de ser clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con el párrafo 26. Cualquier activo no corriente que no cumpla los criterios de mantenido para la distribución a los propietarios dejará de ser clasificado como tal, de acuerdo con el párrafo 26.

#### Presentación e información a revelar

Párrafo 30: Una entidad presentará y revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y las disposiciones de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición).

Esto es lógico. Las operaciones discontinuadas y las disposiciones de activos no corrientes, producen ingresos y gastos que son episódicos o circunstanciales. No son repetitivos en el tiempo, y eso es muy importante a la hora de evaluar los resultados de la empresa. Obviamente, la capacidad de una entidad para generar utilidades debe enfocarse, fundamentalmente, en las operaciones habituales que corresponden a su giro o actividad principal. Si una empresa vende una unidad completa de

negocios, probablemente obtendrá un beneficio significativo por esa venta, beneficio que podría incrementar sustancialmente su resultado. Pero ese beneficio no se replicará en los siguientes años. No corresponde a una actividad cotidiana. Por ello es tan importante efectuar la presentación por separado.

#### Presentación de operaciones discontinuadas

Párrafo 31: Un componente de una entidad comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera. En otras palabras, un componente de una entidad habrá constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

Párrafo 32: Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto; (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Párrafo 33: Una entidad revelará: (a) En el estado del resultado integral, un importe único que comprenda el total de: (i) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas y (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la

disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.

Puede verse la aplicación de este párrafo, en la plantilla del Estado de Resultados publicada por la Superintendencia del mercado de valores.



**Estado de Resultados**  
Por el año terminado el .....

Notas

Ingresos de Actividades Ordinarias  
Costo de Ventas  
**Ganancia (Pérdida) Bruta**  
Gastos de Ventas y Distribución  
Gastos de Administración  
Otros Ingresos Operativos  
Otros Gastos Operativos  
Otras ganancias (pérdidas)  
**Ganancia (Pérdida) operativa**  
Ganancia (Pérdida) de la baja en Activos Financieros medidos al Costo Amortizado  
Ingresos Financieros  
Ingresos por intereses calculados usando el método de interés efectivo  
Gastos Financieros  
Ganancia (pérdida) por deterioro de valor (pérdidas crediticias esperadas o reversiones)  
Otros ingresos (gastos) de las subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos  
Diferencias de Cambio neto  
Ganancias (pérdidas) por reclasificación de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados antes medidos al costo amortizado  
Ganancia (pérdida) acumulada en Otro Resultado Integral por activos financieros medidos a valor razonable reclasificados como cambios en resultados  
Ganancias (pérdidas) por cobertura de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadoras  
Diferencia entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar  
**Ganancia (pérdida) antes de impuestos**  
Ingreso (gasto) por impuesto  
**Ganancia (Pérdida) Neta de Operaciones Continuas**  
Ganancia (Pérdida) procedente de operaciones discontinuadas, neta de impuesto  
**Ganancia (Pérdida) Neta del Ejercicio**

**Ganancias (pérdida) por acción:**

**Ganancia (pérdida) básica por acción:**  
Básica por Acción ordinaria en operaciones continuadas  
Básica por Acción ordinaria en operaciones discontinuadas  
**Ganancia (pérdida) básica por acción ordinaria**

Básica por Acción de inversión en operaciones continuadas  
Básica por Acción de inversión en operaciones discontinuadas  
**Ganancia (pérdida) básica por acción de inversión**

**Ganancia (pérdida) diluida por acción:**  
Diluida por Acción ordinaria en operaciones continuadas  
Diluida por Acción ordinaria en operaciones discontinuadas  
**Ganancia (pérdida) diluida por acción ordinaria**

Diluida por Acción de Inversión en operaciones continuadas  
Diluida por Acción de Inversión en operaciones discontinuadas  
**Ganancias (pérdida) diluida por acción de inversión**

### 2.3. Definición de términos básicos

Activo no corriente: está representado por inversiones financieras, derechos por recuperar, activos realizables, activos biológicos, inversiones inmobiliarias, inmuebles, maquinaria y equipo, activos intangibles y otros activos, cuya realización, comercialización (negociación) o consumo exceda al plazo establecido como corriente (Manual SMV, párrafo 1.200).

Operación discontinuada: es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto; (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla (NIIF 5, IASB).

Medición: es el proceso de determinación de los valores monetarios por los que se reconocen y se llevan contablemente los elementos de los estados financieros (Marco conceptual, IASB).

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad (NIC 1, IASB).

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los

estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad: (a) activos; (b) pasivos; (c) patrimonio; (d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas; (e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y (f) flujos de efectivo. Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y su grado de certidumbre (Marco conceptual, IASB).



## CAPITULO III: HIPÓTESIS Y VARIABLES

### 3.1. Hipótesis

#### **Hipótesis general**

Por la aplicación de la NIIF 5 pueden originarse diferencias temporales y ello puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos, al ser diferentes las bases (contable y fiscal) de los activos reclasificados.

#### **Hipótesis específicas**

- Pueden originarse diferencias temporales-resultado, con lo cual la reclasificación de activos fijos puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos.
- La variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos tienen una relación significativa.

### 3.2. Operacionalización de hipótesis

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS
<p><b>Problema general</b></p> <p>¿Qué relación existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas?</p>	<p><b>Objetivo general</b></p> <p>Determinar la relación que existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas.</p>	<p><b>Hipótesis general</b></p> <p>Por la aplicación de la NIIF 5 pueden originarse diferencias temporales y ello puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos, al ser diferentes las bases (contable y fiscal) de los activos reclasificados.</p>
<p><b>Problemas específicos</b></p> <p>¿Cuáles son las diferencias temporales que, en el marco de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, puede originar la reclasificación de activos fijos?</p> <p>¿Qué relación existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos?</p>	<p><b>Objetivos específicos</b></p> <p>Determinar si la reclasificación de activos fijos puede originar diferencias temporales-resultado o diferencias temporales-patrimonio.</p> <p>Determinar la relación que existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos.</p>	<p><b>Hipótesis específicas</b></p> <p>Pueden originarse diferencias temporales-resultado, con lo cual la reclasificación de activos fijos puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos.</p> <p>La variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos tienen una relación significativa.</p>

### 3.3. Operacionalización de variables

#### Variable Independiente

VARIABLE	DIMENSIÓN	INDICADOR
Reclasificación de activos no corrientes.	Reclasificación de activos fijos.	Diferencias temporales a reconocer

#### Variable Dependiente

VARIABLE	DIMENSIÓN	INDICADOR
Reconocimiento de activos tributarios diferidos.	Saldos de activos fijos reclasificados y activos tributarios diferidos.	Naturaleza de las diferencias a determinar.
	Variación de saldos.	Grado de relación.

## CAPITULO IV: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

### 4.1. Tipo y diseño de la investigación

La investigación es descriptiva y transversal. El diseño es no experimental, pues no se ha manipulado ninguna variable.

“El diseño de la investigación constituye la elaboración del plan metodológico del estudio; es decir, la determinación y organización de las estrategias y procedimientos que permitirán la obtención de datos, su procesamiento, análisis e interpretación, con el objetivo de dar respuesta a los problemas planteados” (Velázquez y Rey, 1999, p. 121).

### 4.2. Población y muestra

La población y la muestra que se ha empleado en el presente estudio están constituidas por los estados financieros de siete empresas peruanas, de las cuales seis listan sus acciones en el mercado de valores y por ello presentan su información financiera a la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV). La primera fue escogida por el acceso detallado que se ha podido obtener de su información financiera. Las últimas seis han sido seleccionadas por cuanto son de las pocas empresas que en su información financiera del ejercicio 2017 han presentado activos no corrientes mantenidos para la venta. Son las siguientes:

OFFI & HOUSE S.A.C.  
ALICORP  
CEMENTOS PACASMAYO S.A.A.  
COMPAÑÍA UNIVERSAL TEXTIL S.A.  
CORPORACIÓN LINDLEY S.A.  
LAIVE S.A.  
LIMA CAUCHO S.A.

#### 4.3. Técnicas e instrumentos para la recolección de la información documental

Se usaron listas de cotejo.

#### 4.4. Análisis y procesamiento de datos

Se emplearon gráficos de pastel y porcentajes.

Adicionalmente, se empleó el coeficiente de correlación de Pearson y la prueba T de Student.



## CAPITULO V: RESULTADOS

### 5.1. Resultados descriptivos

#### 5.1.1 Con información de la empresa OFFI & HOUSE S.A.C.

La empresa OFFI & HOUSE S.A.C. cuenta con los siguientes bienes de su activo fijo, al 31 diciembre 2016:

Tabla N° 5.1  
BIENES DEL ACTIVO FIJO

N°	Cant.	Descripción	Marca/Modelo	Costo	Vida útil en años	Antigüedad en años	Depreciación acumulada	Cuenta
1	1	CAMIONETA	TOYOTA -PILO81	21,000.00	12	3	5,250	UNID TRANSP.
2	1	GARLOPA 12"	DFM	10,000.00	10	6	6,000	MAQ Y EQ.
3	1	SIERRA CINTA	CINTA DFM	7,000.00	10	6	4,200	MAQ Y EQ.
4	1	SIERRA CIRCULAR	DELCROSA	5,600.00	10	6	3,360	MAQ Y EQ.
5	1	RADIAL	TRAZADORA KRAUFFMAN	1,800.00	10	3	540	MAQ Y EQ.
6	1	TUPI	FABRIC.NACIONAL	2,800.00	10	4	1,120	MAQ Y EQ.
7	1	COMPRESORA	FABRIC.NACIONAL	2,200.00	10	4	880	MAQ Y EQ.
8	1	COMPUTADORA	SAMSUNG C/I	2,200.00	5	2	880	MAQ Y EQ.
9	1	COMPUTADORA	LG C/I	1,700.00	5	2	680	MAQ Y EQ.
				54,300			22,910	

Fuente: elaboración propia

Si se asume que hay un exceso de depreciación por S/ 2,500 y por tanto se ha reconocido un activo tributario diferido por  $S/ 2,500 \times 28\% = S/ 700$  se puede formular el siguiente hipotético estado de situación financiera al cierre del ejercicio 2016:

**Estado de Situación Financiera (A)**  
**En soles**  
**Al 31 de diciembre 2016**

<b>Activos</b>		<b>Pasivos y Patrimonio</b>	
<b>Activos Corrientes</b>		<b>Pasivos Corrientes</b>	
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	29,589	Cuentas por Pagar Comerciales	18,220
Cuentas por Cobrar Comerciales	43,687	Otras Cuentas por Pagar	4,630
Otras Cuentas por Cobrar	1,358	Provisión por Beneficios a los Empleados	1,140
Anticipos	2,490	Pasivos por Impuestos a las Ganancias	7,860
Inventarios	27,821	<b>Total Pasivos Corrientes</b>	<b>31,850</b>
<b>Total Activos Corrientes</b>	<b>104,945</b>	<b>Pasivos No Corrientes</b>	
<b>Activos No Corrientes</b>		Cuentas por Pagar Comerciales	3,640
Propiedades, Planta y Equipo	31,390	<b>Total Pasivos No Corrientes</b>	<b>3,640</b>
Activos por Impuestos Diferidos	700	<b>Total Pasivos</b>	<b>35,490</b>
<b>Total Activos No Corrientes</b>	<b>32,090</b>	<b>Patrimonio</b>	
<b>TOTAL DE ACTIVOS</b>	<b>137,035</b>	Capital Emitido	28,000
		Otras Reservas de Capital	6,000
		Resultados Acumulados	67,545
		<b>Total Patrimonio</b>	<b>101,545</b>
		<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>137,035</b>

Si a esa fecha final del año 2016 la gerencia decide reclasificar como activos disponibles para la venta la camioneta Toyota y la garlopa DFM:

Descripción	Marca/modelo	Costo	Vida útil en años	Antigüedad en años	Depreciación acumulada	Valor en libros
CAMIONETA	TOYOTA	21,000	12	3	5,250	15,750
GARLOPA 12"	DFM	10,000	10	6	6,000	4,000
		<b>31,000</b>			<b>11,250</b>	<b>19,750</b>

Se entiende que la empresa se ha embarcado en un programa de venta de los mencionados elementos, y cuenta con una razonable certeza de que la venta se concretará antes del final del año 2017. Como la NIIF 5 establece que la medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta se debe hacer al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta, es preciso hacer una valorización en ese momento.

**a) Medición inicial sin deterioro de valor**

En un primer escenario, se asume que no existe deterioro de valor. Por tanto, solamente se efectúa un traslado de saldos.

CÓD.	DETALLE		DEBE	HABER
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>		<b>31,000</b>	
27.2	Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.23	Maquinarias y equipos de explotación			
27.231	ANCMV - IME - M. y equipo - Costo de adquisición o construcción	10,000		
27.24	Equipo de transporte			
27.241	ANCMV - IME - Equipo de transporte - Costo	21,000		
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			<b>11,250</b>
27.6	Depreciación acumulada - Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.63	Maquinarias y equipos de explotación			
27.631	Costo de adquisición o construcción	6,000		
27.64	Equipo de transporte			
27.641	ANCMV - Dep. acum. - IME - Eq. transporte - Costo	5,250		
<b>39</b>	<b>Depreciación, amortización y agotamiento acumulados</b>		<b>11,250</b>	
39.1	Depreciación acumulada			
39.13	Dep. acum. - Inmuebles, maquinaria y equipo - Costo			
39.132	Dep. acum. IME costo - Maq. y eq. de exp.	6,000		
39.133	Dep. acum. IME costo - Equipo de transporte	5,250		
<b>33</b>	<b>Inmuebles, maquinaria y equipo</b>			<b>31,000</b>
33.3	Maquinarias y equipos de explotación			
33.31	Maquinarias y equipos de explotación			
33.311	I.M. Equipo - Maq. Equipo - Costo de adq. o prod.	10,000		
33.4	Unidades de transporte			
33.41	Vehículos motorizados			
33.411	I.M. Equipo - Vehículos motoriz. - Costo	21,000		
	31/12/2016 Reclasificación de activos no corrientes mantenidos para la venta.			
			42,250	42,250

**b) Medición inicial con deterioro de valor**

En un segundo escenario, se asume que el valor razonable menos costos de venta del vehículo es S/ 12,000 y el de la garlopa es S/ 3,000. Por tanto, se tiene que reconocer la correspondiente desvalorización.

CÓD.	DETALLE		DEBE	HABER
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>		<b>45,000</b>	
27.2	Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.23	Maquinarias y equipos de explotación			
27.231	ANCMV - IME - M. y equipo - Costo de adquisición o construcción	14,000		
27.24	Equipo de transporte			
27.241	ANCMV - IME - Equipo de transporte - Costo	31,000		
<b>66</b>	<b>Pérdida por medición de activos no financieros al valor razonable</b>		<b>4,060</b>	
66.1	Activo realizable			
66.13	Activos no corrientes mantenidos para la venta			
66.132	PMANFVR - ANCMV - Inmuebles, maquinaria y equipo			
66.1321	PMANFVR - ANCMV - IME - Maquinaria y equipo	800		
66.1322	PMANFVR - ANCMV - IME - Unidades de transporte	3,250		
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			<b>20,200</b>
27.6	Depreciación acumulada - Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.63	Maquinarias y equipos de explotación			
27.631	Costo de adquisición o construcción	8,400		
27.64	Equipo de transporte			
27.641	ANCMV - Dep. acum. - IME - Eq. transporte - Costo	7,750		
27.9	Desvalorización acumulada			
27.93	Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.933	Maquinarias y equipos de explotación	800		
27.934	Equipo de transporte	3,250		
<b>39</b>	<b>Depreciación, amortización y agotamiento acumulados</b>		<b>16,160</b>	
39.1	Depreciación acumulada			
39.13	Dep. acum. - Inmuebles, maquinaria y equipo - Costo			
39.132	Dep. acum. IME costo - Maq. y eq. de exp.	8,400		
39.133	Dep. acum. IME costo - Equipo de transporte	7,750		
<b>33</b>	<b>Inmuebles, maquinaria y equipo</b>			<b>45,000</b>
33.3	Maquinarias y equipos de explotación			
33.31	Maquinarias y equipos de explotación			
33.311	I.M. Equipo - Maq. Equipo - Costo de adq. o prod.	14,000		
33.4	Unidades de transporte			
33.41	Vehículos motorizados			
33.411	I.M. Equipo - Vehículos motoriz. - Costo	31,000		
	31/12/2016 Reclasificación de activos no corrientes mantenidos			
	para la venta, con reconocimiento de desvalorización.			
			65,200	65,200

Aquí, claramente, se origina una diferencia temporal – resultado, por cuanto la pérdida cargada en la cuenta 66 causa una reducción en el resultado del ejercicio, y esa cifra debitada tendrá que repararse al calcular el impuesto a la renta, asumiendo que la empresa no está obligada a pagar la participación de los trabajadores en la utilidad. Será una diferencia temporal, pues la disminución en el valor en libros solo se aceptará

tributariamente cuando el activo reclasificado sea efectivamente vendido por ese importe disminuido.

Para determinar numéricamente la diferencia temporal deducible y el correspondiente activo tributario diferido que tendrá que reconocerse, se recurrirá al siguiente cálculo:

<u>Camioneta</u>		<u>Garlopa</u>	
Costo	21,000	Costo	10,000
Depreciación acumulada	<u>-5,250</u>	Depreciación acumulada	<u>-6,000</u>
Base fiscal	15,750	Base fiscal	4,000
Costo	21,000	Costo	10,000
Depreciación acumulada	-5,250	Depreciación acumulada	-6,000
Deterioro de valor	<u>-3,750</u>	Deterioro de valor	<u>-1,000</u>
Base contable	12,000	Base contable	3,000

Ahora, aplicando el método del balance establecido en la NIC 12, se procede a comparar la base fiscal y la base contable de cada elemento reclasificado del activo fijo.

Activo fijo	Base fiscal	Base contable	Diferencia temporal	Tratamiento futuro	Aplicación de la tasa IR de 28%	
Camioneta	15,750 -	12,000 =	3,750	Deducible	1,050	ATD
Garlopa	4,000 -	3,000 =	1,000	Deducible	280	ATD
					<u>1,330</u>	

En ambos casos, la base fiscal es mayor que la base contable, por lo cual se genera una diferencia temporal deducible y se debe reconocer el correspondiente activo tributario diferido (ATD). Ello se hará con el siguiente asiento:

CÓD.	DETALLE	DEBE	HABER
37.12	Impuesto a la renta diferido - Resultados	1,330	
88.2	Impuesto a la renta – diferido		1,330
	Reconocimiento del activo tributario diferido.		

Ahora, luego de estos registros, se puede formular un nuevo estado de situación financiera (B) de la empresa:

**Estado de Situación Financiera (B)**  
En soles  
Al 31 de diciembre 2016

<b>Activos</b>		<b>Pasivos y Patrimonio</b>	
<b>Activos Corrientes</b>		<b>Pasivos Corrientes</b>	
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	29,589	Cuentas por Pagar Comerciales	18,220
Cuentas por Cobrar Comerciales	43,687	Otras Cuentas por Pagar	4,630
Otras Cuentas por Cobrar	1,358	Provisión por Beneficios a los Empleados	1,140
Anticipos	2,490	Pasivos por Impuestos a las Ganancias	7,860
Inventarios	27,821	<b>Total Pasivos Corrientes</b>	<b>31,850</b>
Activos no ctes. mantenidos para la venta	15,000	<b>Pasivos No Corrientes</b>	
<b>Total Activos Corrientes</b>	<b>119,945</b>	Cuentas por Pagar Comerciales	3,640
		<b>Total Pasivos No Corrientes</b>	<b>3,640</b>
<b>Activos No Corrientes</b>		<b>Total Pasivos</b>	<b>35,490</b>
Propiedades, Planta y Equipo	11,640	<b>Patrimonio</b>	
Activos por Impuestos Diferidos	2,030	Capital Emitido	28,000
<b>Total Activos No Corrientes</b>	<b>13,670</b>	Otras Reservas de Capital	6,000
		Resultados Acumulados	64,125
		<b>Total Patrimonio</b>	<b>98,125</b>
<b>TOTAL DE ACTIVOS</b>	<b>133,615</b>	<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>133,615</b>

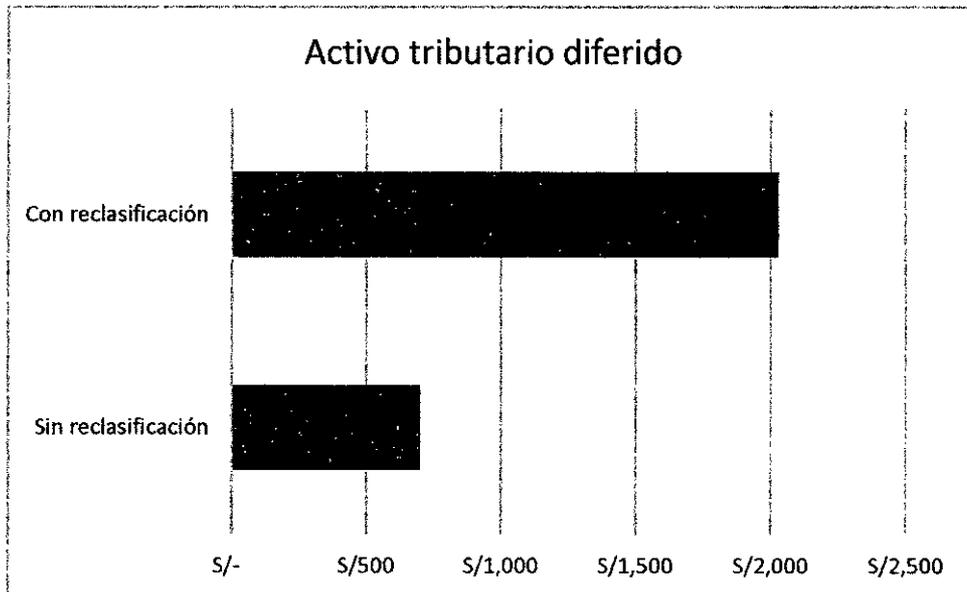
Teniendo ya dos estados de situación financiera que se pueden confrontar, se puede hacer el siguiente cuadro comparativo, con su correspondiente gráfico:

Tabla N° 5.2  
**RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS  
TRIBUTARIOS DIFERIDOS**

Situación	Activo tributario diferido
Sin reclasificación	S/ 700
Con reclasificación	S/ 2,030

Fuente: elaboración propia

Gráfico N° 5.1  
RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS TRIBUTARIOS DIFERIDOS



Fuente: elaboración propia

Ahora hay que dilucidar lo que ocurre si un activo, previamente revaluado, es reclasificado como mantenido para la venta y luego vendido. Es claro que la revaluación se reconoce en "Otro resultado integral". Como un ejemplo para ilustrar esta situación, se supondrá que un vehículo fue revaluado mediante el método de la reexpresión de la depreciación, procedimiento que está contemplado en la NIC 16 Propiedades, planta y equipo:

CÓD.	DETALLE	DEBE	HABER
	Costo: 120,000		
	Depreciación acumulada: 48,000		
	Valor en libros: 72,000		
	Valor razonable: 90,000		
	Porcentaje de reexpresión:		
	$\frac{90,000}{72,000} - 1 = 25\%$		
	Reexpresión:		
	120,000 × 25% = 30,000 33		
	48,000 × 25% = 12,000 39		
	Aumento en VL 18,000		
	18,000 × 29.50% = 5,310 49		
	Aumento neto en Patrimonio 12,690 57		
33.412	I.M. Equipo - Vehículos motoriz. - Revaluación	30,000	
39.143	Dep. acum. IME revaluación - Equipo de transporte		12,000
49.11	Impuesto a la renta diferido - Patrimonio		5,310
57.12	Exced. Revaluación - I. M. y equipo		12,690
	31/12/2016 Revaluación		
	Nuevo saldo en 33 150,000		
	Nuevo saldo en 39 60,000		
	Nuevo valor en libros 90,000		

Si este vehículo es luego reclasificado en el marco de la NIIF 5, se tendrá el siguiente asiento:

<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>		150,000	
27.2	Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.24	Equipo de transporte			
27.241	ANCMV - IME - Equipo de transporte - Costo	120,000		
27.242	ANCMV - IME - Equipo de transporte - Revaluación	30,000		
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			60,000
27.6	Depreciación acumulada - Inmuebles, maquinaria y equipo			
<b>33</b>	<b>Inmuebles, maquinaria y equipo</b>			150,000
33.4	Unidades de transporte			
33.411	I.M. Equipo - Vehículos motoriz. - Costo	120,000		
33.412	I.M. Equipo - Vehículos motoriz. - Revaluación	30,000		
<b>39</b>	<b>Depreciación, amortización y agotamiento acumulados</b>			60,000
39.1	Depreciación acumulada			
39.133	Dep. acum. IME costo - Equipo de transporte	48,000		
39.143	Dep. acum. IME revaluación - Equipo de transporte	12,000		
	31/12/2016 Reclasificación.			

Si, posteriormente, ese vehículo es vendido, se deberá reconocer el ingreso así como el correspondiente costo de la venta.

<b>16</b>	<b>Cuentas por cobrar diversas – Terceros</b>		118,000	
16.8	Otras cuentas por cobrar diversas			
16.82	Otras cuentas por cobrar diversas			
<b>40</b>	<b>Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar</b>			18,000
40.1	Gobierno central			
40.11	Impuesto general a las ventas			
40.111	IGV – Cuenta propia			
<b>75</b>	<b>Otros ingresos de gestión</b>			100,000
75.6	Enajenación de activos inmovilizados			
75.64	Inmuebles, maquinaria y equipo			
	31/03/2017 Venta.			
<b>65</b>	<b>Otros gastos de gestión</b>		90,000	
65.5	Costo neto de enajenación de activos inmovilizados y operaciones discontinuadas			
65.51	Costo neto de enajenación de activos inmovilizados			
65.513	Costo neto venta de Inmuebles, maq. y equipo			
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>		60,000	
27.6	Depreciación acumulada - Inmuebles, maquinaria y equipo			
<b>27</b>	<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			150,000
27.2	Inmuebles, maquinaria y equipo			
27.24	Equipo de transporte			
27.241	ANCMV - IME - Equipo de transporte - Costo			
27.242	ANCMV - IME - Equipo de transporte - Revaluación			
	31/03/2017 Costo de la venta.			

Sin embargo, además de lo anterior, se tendrá que trasladar el excedente de revaluación a la cuenta de ganancias acumuladas, previo reintegro del impuesto diferido. La NIC 16 no permite que ese excedente pase por el resultado del periodo. Por tanto, directamente esa ganancia que estaba provisionalmente reconocida pasará a la cuenta de resultados acumulados. En el resultado se reconocerá la ganancia adicional de S/ 10,000. Por otro lado, al calcular el impuesto a la renta del período 2017, el incremento de S/ 18,000 en el valor contable, reconocido por efecto de la revaluación, no será admitido como costo de ventas para efectos tributarios y dará origen a una diferencia temporal permanente.

<b>49</b>	<b>Pasivo diferido</b>		5,310	
49.1	Impuesto a la renta diferido			
49.11	Impuesto a la renta diferido - Patrimonio			
<b>57</b>	<b>Excedente de revaluación</b>			
57.1	Excedente de revaluación			
57.12	Exced. Revaluación - I. M. y equipo		5,310	
	31/03/2017 Reintegro del impuesto diferido.			
<b>57</b>	<b>Excedente de revaluación</b>		18,000	
57.1	Excedente de revaluación			
57.12	Exced. Revaluación - I. M. y equipo			
<b>59</b>	<b>Resultados acumulados</b>			
59.1	Utilidades no distribuidas			
59.11	Utilidades acumuladas		18,000	
	31/03/2017 Liberación del excedente de revaluación.			

Por tanto, es claro que la partida ya mencionada del Estado de Resultados Integrales, corresponde a las disposiciones o ventas de activos que, habiendo sido revaluados, habían luego sido materia de reclasificación en el marco de la NIIF 5.

Ahora, volviendo al tema central, luego de reclasificar siete de los nueve componentes del activo fijo de la empresa, y de efectuar la respectiva medición según lo establecido en la NIIF 5, se llega a la siguiente situación:

Tabla N° 5.3  
RECLASIFICACIÓN DE ACTIVOS

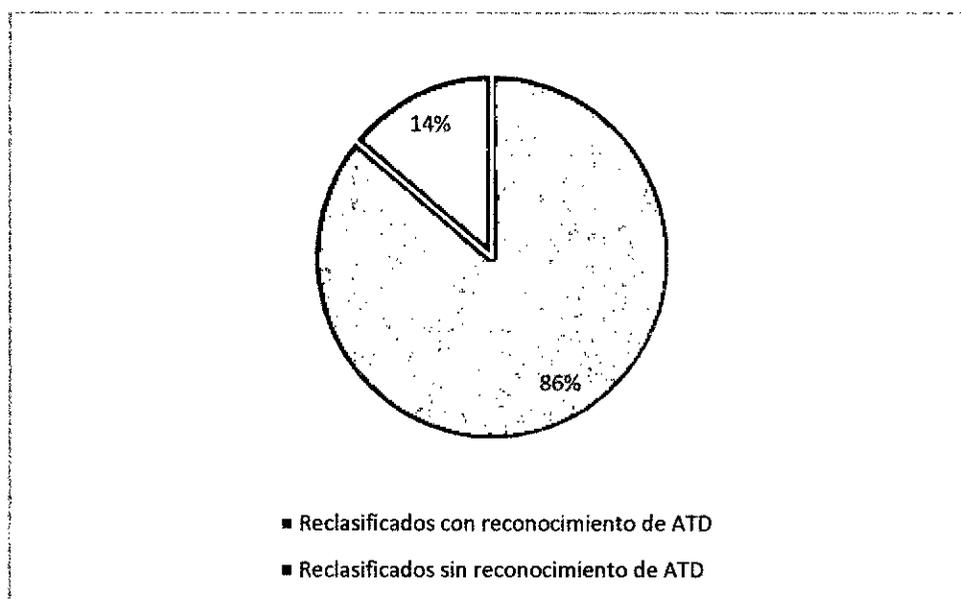
N°	Cant.	Descripción	Reclasificado	ATD	Reclasificados con reconocimiento de ATD		Reclasificados sin reconocimiento de ATD	
1	1	CAMIONETA	SI	SI	SI	SI		
2	1	GARLOPA 12"	SI	SI	SI	SI		
3	1	SIERRA CINTA	SI	SI	SI	SI		
4	1	SIERRA CIRCULAR	SI	SI	SI	SI		
5	1	RADIAL	SI	SI	SI	SI		
6	1	TUPI	NO	NO				
7	1	COMPRESORA	SI	NO			SI	NO
8	1	COMPUTADORA SAMSUNG	SI	SI	SI	SI		
9	1	COMPUTADORA LG	NO	NO				
					6	6	1	1

Fuente: elaboración propia

Puede notarse que, por seis de los siete activos reclasificados, se ha tenido que reconocer activos tributarios diferidos. Eso equivale a un 84%.

Gráfico N° 5.2

### RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS TRIBUTARIOS DIFERIDOS



Fuente: elaboración propia

Es posible observar que, de todos los activos no corrientes que fueron objeto de reclasificación, en el 86% de los casos se produjo el reconocimiento de activos tributarios diferidos por diferencias temporales – resultado.

5.1.2 Con información de las seis empresas peruanas que listan sus acciones en el mercado de valores y por ello presentan información financiera a la Superintendencia del Mercado de Valores:

En la siguiente tabla, se muestra la información obtenida del portal de la SMV, referente a las empresas peruanas que presentan información a dicho ente y que han tenido movimiento, durante el año 2017, de activos

no corrientes mantenidos para la venta. La información ha sido presentada en miles de soles:

Tabla N° 5.4  
INFORMACIÓN DE EMPRESAS SUPERVISADAS

EMPRESA	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	MOVIMIENTO DURANTE 2017	
	ANCMV	ANCMV	ATD	ATD	ANCMV	ATD
ALICORP	35,246	9,065	23,720	22,214	-26,181	-1,506
CEMENTOS PACASMAYO S.A.A.	338,411	-	6,350	142	-338,411	-6,208
COMPAÑIA UNIVERSAL TEXTIL S.A.		4,204	3,731	5,050	4,204	1,319
CORPORACIÓN LINDLEY S.A.	-	13,906	-	5,058	13,906	5,058
LAVE S.A.	686	22	1,197	1,494	-664	297
LIMA CAUCHO S.A.	36,756		339	429	-36,756	90

Fuente: elaboración propia

ANCMV = Activos no corrientes mantenidos para la venta.

ATD = Activos tributarios diferidos.

A partir de tal información, se procedió a establecer el grado de relación entre la variación de los saldos de activos reclasificados, con la variación de los saldos de activos tributarios diferidos. Son las dos últimas columnas.

La penúltima columna corresponde a la variable x, mientras que la última columna corresponde a la variable y. El Coeficiente de correlación lineal de Pearson se calcula de la siguiente manera:

$$r_{xy} = \frac{\text{Cov}(x,y)}{S_x * S_y}$$

En donde se divide la covarianza de ambas variables, por el producto de las desviaciones estándar de las mismas.

Se procede a efectuar el cálculo con el programa informático Excel, utilizando la siguiente función:

=COEF.DE.CORREL(MATRIZ1,MATRIZ2)

El resultado que se obtiene es:

$$r = 0.858891827$$

Mientras más se acerca a 1, mayor es la correlación directa. El resultado indica que es una correlación alta.

Pero, para ver si esa correlación es significativa, se tiene que hacer la prueba T y calcular el valor t para compararlo con el valor crítico de T en la tabla de Student.

$$t = r \cdot \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}}$$
$$t = 0.858891827 \sqrt{\frac{6-2}{1-(0.858891827)^2}}$$
$$t = 3.354017487$$

La t calculada es 3.354017487. El valor crítico de T para un nivel de confianza de 95% con seis grados de libertad, es 2.446911851.

Por tanto, se ve que:

$$3.354017487 > 2.446911851$$
$$t > T$$

De lo anterior se desprende que la correlación es significativa.

## 5.2. Resultados inferenciales

De la información obtenida de la empresa OFFI & HOUSE S.A.C., luego del proceso de los datos, se infiere que la reclasificación de activos fijos puede dar lugar a la determinación de diferencias temporales-resultado, y al respectivo reconocimiento de activos tributarios diferidos.

De la información obtenida de las seis empresas que presentan información a la Superintendencia del Mercado de Valores, se infiere que la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos, tienen una correlación significativa.

## CAPITULO VI: DISCUSIÓN DE RESULTADOS

### 6.1. Contrastación de la hipótesis

#### **Primera hipótesis específica**

- Pueden originarse diferencias temporales – resultado, con lo cual la reclasificación de activos fijos puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos.

Esta primera hipótesis específica ha sido plenamente demostrada, por cuanto con la reclasificación de elementos del activo fijo de la empresa OFFI & HOUSE S.A.C., se ha tenido que reconocer activos tributarios diferidos debido a la generación de diferencias temporales - resultado.

Al analizar la tabla 5.3 y el gráfico 5.2, puede notarse que, en un porcentaje significativamente mayoritario (86%), la reclasificación de activos ha llevado a la generación de diferencias temporales – resultado y el correspondiente reconocimiento de activos tributarios diferidos.

#### **Segunda hipótesis específica**

- La variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos tienen una relación significativa.

Esta segunda hipótesis específica ha sido plenamente demostrada, por cuanto al contrastar el movimiento de ambas cuentas, lo cual corresponde a la variación de los saldos, se ha establecido una relación significativa. El cálculo inicial correspondió al Coeficiente de correlación lineal de Pearson

y la confirmación se efectuó con la prueba T de Student, de la siguiente manera:

Ho La correlación no es significativa.

Ha La correlación sí es significativa

El valor calculado t (3.354017487) es mayor que el valor crítico de T en la tabla correspondiente (2.446911851), lo cual significa que la probabilidad de error es mucho menor a 0.05.

En consecuencia, se rechaza la hipótesis nula y se acepta la hipótesis alterna, como probablemente cierta.

### **Hipótesis general**

- Por la aplicación de la NIIF 5 pueden originarse diferencias temporales y ello puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos, al ser diferentes las bases (contable y fiscal) de los activos reclasificados.

Como consecuencia de todo lo anterior, la hipótesis general ha sido demostrada, pues por la aplicación de la NIIF 5 pueden originarse diferencias temporales y ello puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos que deberán presentarse en el Estado de Situación Financiera.

## 6.2. Contrastación de la hipótesis con estudios similares

Álvarez P. y Bonilla G. (2010) en su tesis *Análisis de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta*, si bien hablan de la reclasificación de activos que establece la NIIF 5, en ningún momento mencionan las diferencias temporales que pueden surgir. El presente trabajo de investigación sí trata estas diferencias temporales y sus correspondientes activos tributarios diferidos.

Díaz, L. (2008), en su tesis *Análisis de la Adopción y Aplicación de la NIIF-5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Actividades Interrumpidas en las Empresas venezolanas a partir de su vigencia en el Año 2005* estudia la versión de la NIIF 5 se refiere a la realidad de las empresas venezolanas, y emplea criterios tributarios no necesariamente válidos en la realidad peruana.

Contreras, C. (2007) en su trabajo titulado *Operaciones discontinuas y activos no corrientes disponibles para la venta*, dice; "La Norma Internacional de Información Financiera 5 relaciona de manera directa las actividades interrumpidas, con sus activos no corrientes correspondientes, determinando su reclasificación como disponibles para la venta. Las NIIF relacionan una actividad interrumpida con una línea de negocio o área geográfica significativa que se encuentra separada del resto. No desarrolla una casuística específica, como sí lo hace el presente trabajo de investigación.

Castro, M. (2016) en su tesis *Activos y Pasivos Diferidos por concepto de Impuesto a la Renta, aceptados por la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicable a partir del año 2015* dice: La Norma NIIF 5, establece que un activo no corriente se considera mantenido para la

venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta. Para clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta el activo debe estar disponible para la venta inmediata en su estado actual. Las concordancias con el presente trabajo son notorias, pero no se desarrolla una casuística específica.

Alvarado A. (2011) en su tesis Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) relacionadas al tratamiento contable de los activos en la Empresa Minera ABC S.A.C. (en etapa de exploración) y el impacto en su situación financiera resalta la importancia de las reclasificaciones de las partidas que conforman el activo no corriente de la empresa por cuanto afectan la presentación de la información financiera en los Estados Financieros. Sin embargo, no menciona la aparición de diferencias temporales. El presente trabajo de investigación sí trata estas diferencias temporales y sus correspondientes activos tributarios diferidos.

Cerpa E., Contreras C. y Salcedo S. (2017) en su tesis Tratamiento Contable de la NIIF 5 y su incidencia en la Situación Financiera de la Empresa de Servicios El Veloz S.R.L. Arequipa 2016 definen las diferencias temporales y permanentes según lo estipulado en la NIC 12 Impuesto a las ganancias. Pero no menciona su aparición como consecuencia de la reclasificación dispuesta por la NIIF 5. El presente trabajo de investigación sí trata estas diferencias temporales y sus correspondientes activos tributarios diferidos.

### 6.3. Responsabilidad ética

Este trabajo es de absoluta responsabilidad del autor. Asimismo, se han respetado los derechos de autor. Todas las definiciones incluidas en el marco teórico y en otros capítulos, han sido debidamente referenciadas.

u  
A

## CONCLUSIONES

- a) Al primer problema específico: ¿Cuáles son las diferencias temporales que, en el marco de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, puede originar la reclasificación activos fijos?, se puede contestar que son diferencias temporales – resultado. Los activos tributarios diferidos que se deberá reconocer, se presentarán en el estado de situación financiera.
- b) Al segundo problema específico: ¿Qué relación existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos?, se puede contestar existe una relación significativa entre ambas variaciones.
- c) Al problema general: ¿Qué relación existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas?, se puede contestar que pueden originarse diferencias temporales, y ello puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos.

Asimismo, se puede precisar que la partida “Variación neta de activos no corrientes o grupos de activos mantenidos para la venta” que está incluida en el Estado de Resultados Integrales publicado por la Superintendencia del Mercado de Valores –SMV–, se refiere a la reversión de la revaluación que han tenido algunos activos no corrientes que en algún momento posterior a tal revaluación, han sido objeto de reclasificación en el marco de la NIIF 5.

## RECOMENDACIONES

- a) Las empresas deben ser muy cuidadosas al tomar la decisión de reclasificar un activo no corriente, como un activo disponible o realizable, pues ello puede modificar sensiblemente los resultados del análisis de sus estados financieros. El ratio "Liquidez general" que relaciona el Activo corriente y el Pasivo corriente puede experimentar una variación importante.
- b) Si se toma la decisión de efectuar la reclasificación, se deberá llevar un control minucioso de las diferencias temporales y sus correspondientes activos tributarios diferidos.
- c) Si bien no se deberá depreciar el activo que haya sido reclasificado, deberá efectuarse una periódica evaluación del mismo para identificar una eventual desvalorización o, de ser el caso, una reversión parcial o total de una desvalorización previamente reconocida.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade, S. (1998). Diccionario de finanzas, economía y contabilidad. Editorial Lucero S.R.L. Lima.
- Álvarez, P. y Bonilla, G. (2010). Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta. Universidad de Cuenca.
- Alvarado, A. (2011). "Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) relacionadas al tratamiento contable de los activos en la Empresa Minera ABC S.A.C. (en etapa de exploración) y el impacto en su situación financiera". Universidad Privada del Norte. Lima.
- Apaza, M. (2014). Adopción y aplicación de las NIIF. Instituto Pacífico, Lima.
- Ataupillco, D. (2009). Plan Contable General Empresarial. Ivera Ediciones. Lima.
- Calderón, J. (1995). Contabilidad I. JCM Editores, Lima.
- Castro, M. (2016). Activos y Pasivos Diferidos por concepto de Impuesto a la Renta, aceptados por la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicable a partir del año 2015. Universidad Andina Simón Bolívar.
- Cerpa, E., Contreras, C. y Salcedo, S. (2017). Tratamiento Contable de la NIIF 5 y su incidencia en la Situación Financiera de la Empresa de Servicios El Veloz S.R.L. Arequipa 2016. Universidad Tecnológica del Perú. Lima.

Consejo de Normas internacionales de Contabilidad (2017), IASB. Normas Internacionales de Información Financiera. Consejo normativo de contabilidad, Ministerio de economía y finanzas.

Contreras, C. (2007). Operaciones discontinuas y activos no corrientes disponibles para la venta. Universidad Externado de Colombia.

Díaz, L. (2008). Análisis de la Adopción y Aplicación de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Actividades Interrumpidas en las Empresas venezolanas a partir de su vigencia en el Año 2005. Universidad de Oriente.

Gamarra, G. y Pujay, O. (2008). Estadística e investigación. Editorial San Marcos, Lima.

Giraldo, D. (2007). Nuevo Plan Contable General Revisado. Editorial San Marcos, Lima.

Haeussler, E. y Paul, R. (1997). Matemáticas para administración, economía, ciencias sociales y de la vida. Editorial Prentice Hall, México.

Hernández, R., Fernández, C., y Baptista P. (2010). Metodología de la investigación. Editorial McGraw-Hill, México.

Mochón, F. e Isidro, R. (1998). Diccionario de términos financieros y de inversión. Editorial McGraw-Hill, Madrid.

Mott, G. (1998). Contabilidad de gestión para tomar decisiones. Editorial Alfaomega, Bogotá.

Rodríguez, V. (1998). Diccionario bursátil, económico y financiero. Edición del autor, Lima.

Valderrama, S. (2014) Pasos para elaborar proyectos de investigación científica. Editorial San Marcos, Lima.

Velázquez, A. y Rey, N. (1999). Metodología de la Investigación científica. Editorial San Marcos, Lima.

Vizcarra, C. (1991). Metodología de la investigación científica. Editorial INIDE, Lima.



## APÉNDICE

<b>Estado del Resultado Integral (único)</b>	
<b>Dos secciones:</b>	
<b>Ingresos que afectan al resultado del periodo (asientos mixtos positivos)</b>	<b>Resultado del periodo</b>
<b>Gastos que afectan al resultado del periodo (asientos mixtos negativos, destinados por función)</b>	
<b>Ingresos y gastos que se llevan a las cuentas 56 y 57</b>	<b>Otro resultado integral</b>
<b>Resultado Integral Total</b>	<b>XXX</b>

Elaboración propia

**TABLA DE VALORES CRÍTICOS DE STUDENT**

$\alpha/2$ gl	0.05	0.025	0.01	0.001	0.0005
1	12.70620474	25.4516996	63.6567412	636.619249	1273.23928
2	4.30265273	6.20534682	9.9248432	31.5990546	44.7045873
3	3.182446305	4.17653485	5.84090931	12.9239786	16.3263346
4	2.776445105	3.49540593	4.60409487	8.61030158	10.3062547
5	2.570581836	3.16338145	4.03214298	6.86882663	7.97565342
6	2.446911851	2.96868668	3.70742802	5.95881618	6.78833999
7	2.364624252	2.84124425	3.4994833	5.40788252	6.08175619
8	2.306004135	2.7515236	3.35538733	5.04130543	5.61741081
9	2.262157163	2.68501085	3.24983554	4.78091259	5.29065384
10	2.228138852	2.63376692	3.16927267	4.58689386	5.04897275
71	1.993943368	2.28993085	2.64686344	3.43290101	3.64841481
72	1.993463567	2.28924314	2.64585191	3.43084842	3.6459886
73	1.992997126	2.28857464	2.64486878	3.42885415	3.64363158
74	1.992543495	2.28792457	2.64391287	3.42691576	3.64134083
75	1.992102154	2.28729216	2.64298307	3.42503092	3.6391136
76	1.99167261	2.28667672	2.64207831	3.42319745	3.63694729
77	1.991254395	2.28607757	2.64119761	3.42141328	3.63483942
78	1.990847069	2.28549406	2.64034002	3.41967645	3.63278767
79	1.99045021	2.28492561	2.63950463	3.4179851	3.63078982
80	1.990063421	2.28437162	2.6386906	3.41633746	3.62884379
81	1.989686323	2.28383155	2.63789711	3.41473186	3.62694757
82	1.989318557	2.2833049	2.63712341	3.41316672	3.62509929
83	1.98895978	2.28279115	2.63636876	3.41164053	3.62329714
84	1.988609667	2.28228985	2.63563246	3.41015184	3.62153942
85	1.988267907	2.28180055	2.63491385	3.40869929	3.61982452
86	1.987934206	2.28132282	2.63421231	3.40728159	3.61815088
87	1.987608282	2.28085626	2.63352723	3.4058975	3.61651703
88	1.987289865	2.28040047	2.63285804	3.40454583	3.61492157
89	1.9869787	2.2799551	2.63220419	3.40322546	3.61336317
90	1.986674541	2.27951978	2.63156517	3.40193531	3.61184054

Elaboración propia

**ANEXOS  
MATRIZ DE CONSISTENCIA**

**Aplicación de la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas y diferencias temporales en el marco de la NIC 12 Impuesto a las ganancias**

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	METODOLOGÍA
<b>Problema general</b>	<b>Objetivo general</b>	<b>Hipótesis general</b>	<b>Independiente</b>	<b>V. independ.</b>		<b>Tipo</b> Investigación aplicada.
¿Qué relación existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas?	Determinar la relación que existe entre los activos fijos reclasificados y los activos tributarios diferidos, cuando se aplica la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas.	Por la aplicación de la NIIF 5 pueden originarse diferencias temporales y ello puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos, al ser diferentes las bases (contable y fiscal) de los activos reclasificados.	Reclasificación de activos no corrientes.	Reclasificación de activos fijos.	Diferencias temporales a reconocer	<b>Enfoque</b> Cuantitativo.
<b>Problemas específicos</b>	<b>Objetivos específicos</b>	<b>Hipótesis específicas</b>	<b>Dependiente</b>	<b>V. depend.</b>		<b>Nivel</b> Descriptivo.
¿Cuáles son las diferencias temporales que, en el marco de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, puede originar la reclasificación de activos fijos?	Determinar si la reclasificación de activos fijos puede originar diferencias temporales-resultado o diferencias temporales-patrimonio.	Pueden originarse diferencias temporales-resultado, con lo cual la reclasificación de activos fijos puede obligar al reconocimiento de activos tributarios diferidos.		Saldos de activos fijos reclasificados y activos tributarios diferidos.	Naturaleza de las diferencias a determinar.	<b>Diseño</b> No experimental y transversal.
¿Qué relación existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos?	Determinar la relación que existe entre la variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos.	La variación de saldos de activos fijos reclasificados y la variación de saldos de activos tributarios diferidos tienen una relación significativa.	Reconocimiento de activos tributarios diferidos.	Variación de Saldos.	Grado de relación.	<b>Población y muestra</b> Siete empresas. De ellas, seis supervisadas por SMV.
						<b>Estadística</b> Porcentajes. Coeficiente de Pearson. Prueba T de Student.