

# La NIIF 14: una norma contable de transición

CPC Carlos Valle Larrea

Director de Accounting Advisory Services en KPMG Perú, profesional contable especialista en temas de IFRS, miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y de la International Fiscal Association (IFA), además es colaborador del Consejo de Redacción de la revista *Enfoque Contable* y docente universitario de programas de especialización en IFRS.

## Antecedentes

En ciertos casos, el número de tratamientos contables aplicados en algunos negocios o transacciones alrededor del mundo es tan diverso que pretender uniformizarlos en un solo paso resulta impracticable, pues representaría elevados costos o fuertes impactos en las cifras de los estados financieros de las empresas. La estrategia seguida por el International Accounting Standards Board (IASB) para situaciones de esta naturaleza ha consistido en ir dando pasos progresivos, encaminados hacia una total convergencia dentro del mediano o largo plazo. La NIIF 14 «Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas» constituye uno de estos ejemplos. Aprobada por el IASB a inicios del año 2014, para entrar en vigencia a nivel internacional desde el 1 de enero de 2016 (que también permite su aplicación anticipada)<sup>1</sup>, comparte con la NIIF 4 «Contratos de Seguro» y la NIIF 6 «Exploración y Evaluación de Recursos Minerales», la característica de tratarse de estándares transitorios, los cuales permiten –con algunas restricciones menores– mantener prácticas contables aplicadas bajo los PCGA previos. Ello trae como consecuencia una proliferación de tratamientos alternativos<sup>2</sup>.

El caso específico de la NIIF 14 se trata de una norma

<sup>1</sup> La NIIF 14 también ha sido oficializada en el Perú por Resolución CNC 054-2014-EF/30, emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad. Su entrada en vigencia para las entidades bajo la jurisdicción de este ente regulador corresponde a la misma fecha establecida internacionalmente.

<sup>2</sup> NIIF como las mencionadas son opuestas a la política usual del IASB de eliminar tratamientos alternativos, una característica que se le critica a las normas emitidas por su predecesor el International Accounting Standards Committee (IASC). Así, por ejemplo, las NIC 22 y 23 promulgadas por el IASC permitían tratamientos alternativos para las combinaciones de negocios (NIC 22: métodos de compra y de conjunción de intereses) y para los costos de financiamiento relativos a la construcción de activos aptos (NIC 23: reconocimiento en resultados como tratamiento preferencial y capitalización como tratamiento alternativo). Las normas que las sucedieron bajo la gestión del actual IASB modificaron este panorama: la NIIF 3 norma sucesora de la NIC 22 únicamente permite el método de compra para el registro de las combinaciones de negocios; y la nueva versión de la NIC 23 solo permite la capitalización de los costos de financiamiento relacionados con la construcción de activos aptos.



enmarcada dentro de un proyecto mayor del IASB. Este se encuentra relacionado con el tratamiento de las actividades con tarifa regulada, cuyo avance actual no da luces aún sobre las conclusiones a las que finalmente se arribará. Sin embargo, dadas las dificultades que implica la demora en estas definiciones para la adopción a NIIF de un sector de empresas a nivel mundial, resultaba urgente la emisión de un primer estándar que viabilice sus procesos de convergencia.

Debemos mencionar, también, que esta NIIF se suma al conjunto de normas relacionadas con la interacción del Gobierno y las empresas, conformado por la NIC 20, «Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales»; la CINIF 21, «Gravámenes»; y la SIC 10, «Ayudas gubernamentales sin relación específica con actividades de operación». A ello se debe agregar las especificaciones efectuadas en la NIC 24 respecto a la identificación de partes relacionadas en entidades vinculadas con el Gobierno.

## Ámbito de aplicación de la NIIF 14

Aunque el Perú se ha caracterizado en las últimas décadas por una fuerte liberalización de su economía, existen todavía sectores como electricidad, puertos, telecomunicaciones y concesiones, en los que se aplican tarifas –en escala menor o con cierta amplitud–, con la finalidad de regular los precios de bienes y servicios. En ciertos casos, partidas que deberían registrarse como ingresos o gastos –de acuerdo con las NIIF– dan lugar a saldos diferidos de naturaleza deudora o acreedora en el balance (a las cuales denominaremos en lo sucesivo «cuentas de diferimiento de actividades reguladas»). Ello se debe a que serán incluidas por un ente regulador para la determinación de las tarifas a ser cobradas en períodos futuros. Por ejemplo, en algunas actividades reguladas, pueden producirse desviaciones importantes respecto al presupuesto original de gastos, que en un sistema de precios libremente determinado por el mercado serían trasladadas de inmediato a los consumidores. Sin embargo, esto no resulta factible cuando el precio es una tarifa no susceptible de modificación,

**La NIIF 14 es “permisible y aislada”**

por lo cual dichas desviaciones deberían reconocerse en el período como gasto. A pesar de esto, si luego de una evaluación la legislación existente faculta al regulador para concluir que las desviaciones presupuestarias constituyen costos razonables para justificar reajustes periódicos en la tarifa, entonces, podrán reconocerse como una especie de carga diferida a ser aplicada en los resultados de períodos futuros donde opere el reajuste tarifario.

La aplicación de la NIIF 14 es facultativa y restringida exclusivamente para las entidades que por primera vez adoptan las NIIF, y que se encuentren operando bajo algún régimen tarifario, producto del cual hayan reconocido bajo sus PCGA anteriores cuentas de diferimiento de actividades reguladas relacionadas con dichas actividades. Cabe anotar que, por regulación de tarifas, la NIIF 14 entiende a «un marco para establecer los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y dicho marco está sujeto a la supervisión y/o aprobación por un regulador de tarifas» (IASB, 2014).



### Principales efectos de la NIIF 14

Si debemos resumir en dos palabras la NIIF 14, las más apropiadas serían: permisible y aislada. Es permisiva, en la medida que permite el empleo de los tratamientos aplicados por las empresas en el pasado para el registro de las cuentas diferidas por actividades reguladas. Además, es aislada, porque la NIIF 14 obliga a mostrar por separado del resto de cuentas de los estados financieros aquellas relacionadas con la aplicación de esta norma. Esto último responde a que, dentro del proyecto del IASB sobre actividades reguladas, aún no existe consenso respecto a la naturaleza contable de estas cuentas. Obsérvese que, cuando se refiere a su presentación a nivel del estado de situación financiera, la NIIF 14 no las llama activos o pasivos, sino saldos deudores y acreedores de cuentas de diferimiento, respectivamente<sup>3</sup>. De forma similar, los impactos de estas partidas en resultados no son llamados en la NIIF 14 como ingresos y gastos, sino como movimientos netos en saldos de cuentas de diferimiento de actividades reguladas, relacionados con el resultado del período.

Entre los casos más importantes<sup>4</sup> de tratamiento especial para

<sup>3</sup> El tema tiene mayores connotaciones aún si tenemos en cuenta que el IASB todavía no ha concluido la publicación del texto completo del Marco Conceptual para la Información Financiera, que reemplazó en setiembre de 2010 al antiguo Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. En la parte del texto pendiente de oficializar, se encuentra la definición actualizada de activo y pasivo, sumamente relevante para el reconocimiento tanto de ingresos como de gastos.

<sup>4</sup> La NIIF 14, también, establece pautas especiales en relación con temas como los referentes a eventos posteriores a la fecha de los estados financieros que afecten las cuentas regulatorias (NIC 10), inclusión y exclusión en el

las cuentas de diferimiento de actividades reguladas, podemos mencionar los siguientes:

- Los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimiento de actividades reguladas deberán presentarse en el estado de situación financiera de forma separada, luego del total de activos y pasivos del negocio. Cabe anotar que no participan en la clasificación entre corriente o no corriente del resto de partidas.
- Los importes correspondientes al movimiento neto en saldos de cuentas de diferimiento de actividades reguladas relacionados con el resultado del período deben mostrarse después de la utilidad (pérdida) neta, luego del impuesto a la renta.
- Si las cuentas de diferimiento de actividades reguladas generan impuesto a la renta diferido o IRD (lo usual en nuestro medio), este deberá presentarse separado del saldo de IRD originado por el resto de diferencias temporales. En este marco, existe la opción de mostrarlo como parte del monto de las cuentas de diferimiento de actividades reguladas (en el balance y el estado de resultados integrales) o como una línea separada presentada a continuación de estas cuentas. Lo indicado en este párrafo y los dos anteriores se muestra en las tablas 1 y 2<sup>5</sup>.

cálculo de utilidad por acción de las partidas mostradas dentro del resultado del período relacionadas con cuentas regulatorias (NIC 33), cuentas regulatorias integrantes de unidades generadoras de efectivo (NIC 36), tratamiento de cuentas regulatorias en procesos de combinaciones de negocios (NIIF 3), entre otros, que por razones de espacio no podemos detallar aquí.

<sup>5</sup> Estos cuadros exhiben de manera resumida los ejemplos de presentación

Tabla 1. Ejemplo de presentación de los activos en el estado de situación financiera (incluyendo cuentas regulatorias)

Total activos corrientes	XXX
Total activos no corrientes	<u>XXX</u>
Total de activos	XXX
Saldos deudores de cuentas de diferimiento de actividades reguladas	XXX
IRD activo relacionado con cuentas de diferimiento de actividades reguladas	<u>XXX</u>
Total activos y saldos deudores de cuentas de diferimiento de actividades reguladas	XXX

Fuente: Ejemplos ilustrativos. International Accounting Standard Board (2014).

Tabla 2. Ejemplo de presentación de movimiento neto en saldos de cuentas de diferimiento de actividades reguladas en el estado de resultados

Ventas	XXX
Costo de ventas	(XXX)
Gastos operativos	(XXX)
Otros gastos	<u>(XXX)</u>
Utilidad antes de impuesto a la renta	XXX
Impuesto a la renta	(XXX)
Utilidad neta antes de movimiento neto en cuentas de diferimiento de actividades reguladas	(XXX)
IRD relacionado con cuentas de diferimiento en actividades reguladas en resultados	<u>XXX</u>
Utilidad neta y movimiento neto en cuentas de diferimiento de actividades reguladas	XXX

Fuente: Ejemplos ilustrativos. International Accounting Standard Board (2014).

### Algunas reflexiones planteadas alrededor de la NIIF 14

Si bien se trata de una NIIF de aplicación limitada por las consideraciones expresadas anteriormente, este nuevo estándar presenta una serie de aspectos sobre los cuales debemos reflexionar. Destaca, en primer lugar, las dificultades que pueden significar los formatos de presentación de las

de estados financieros que figuran en los ejemplos ilustrativos de la NIIF 14 elaborados por el IASB, cuya lectura recomendamos a quienes deseen abundar en detalles, especialmente, en lo referente al estado de resultados integrales y la utilidad por acción.

tablas 1 y 2 para aquellos dedicados a analizar ratios de estados financieros. Especialmente, será así si las partidas relacionadas con cuentas de diferimiento de actividades reguladas resultan materiales, pues dan lugar a conceptos dentro del estado de situación financiera excluidos de la presentación corriente-no corriente, así como líneas del estado de resultados posteriores a la utilidad después del impuesto a la renta. Estas partidas podrían haber sido significativas para la determinación de ciertos ratios en períodos previos a la adopción integral de las NIIF, lo cual puede afectar incluso el cumplimiento de covenants. De la misma manera, una partida usualmente difícil





Una entidad puede verse exenta de la NIIF 14, sea por haber adoptado previamente las NIIF o –si bien es adoptante por primera vez– por no seguir los lineamientos de esta norma. Sin embargo, podría tener la obligación de cumplirla en caso su matriz sea una primera adoptante y decida aplicarla; si es así, deberá preparar información referida a cuentas de diferimiento de actividades reguladas. Esta situación se presentará en algunas empresas del Perú, cuya Gerencia tendrá que evaluar los costos relacionados con el cumplimiento de los requerimientos de esta norma, tanto en lo referente a la presentación de las cuentas de diferimiento de actividades reguladas dentro de los estados financieros como a las revelaciones relativas a estas partidas. Dentro de esto último, la NIIF 14 exige explicaciones sobre las actividades sujetas a regulación de tarifas y de los montos reconocidos por este concepto, incluyendo conciliaciones entre los saldos mostrados al inicio y final de cada período.

Finalmente, debemos destacar que la emisión de la NIIF 14 ha sido objeto de críticas por reducir la comparabilidad de los estados financieros (entidades con operaciones bajo tarifas reguladas que hayan adoptado previamente las NIIF están imposibilitadas de aplicar la NIIF 14), y generar incongruencias al permitir el reconocimiento de partidas cuya naturaleza aún se encuentra en discusión. Esta controversia se evidencia por el hecho de que su aprobación contó con el voto en contra de tres miembros del consejo responsable de

de entender –como el IRD– continuará acrecentando su fama de rubro complicado con una presentación dispersa en el estado de situación financiera, en el cual el IRD relacionado con las partidas deudoras y acreedoras de activas y pasivas de las cuentas de diferimiento de actividades reguladas se mostrará por separado del IRD generado por otros conceptos. Esta situación se acrecienta en el estado de resultados integrales, en el que el IRD ya aparecía como una línea antes de resultados del ejercicio y otra como parte de otros resultados integrales. A estas se les va a agregar ahora una tercera correspondiente al IRD de las cuentas de diferimiento de actividades reguladas, cuando se opte por no agrupar este tipo de IRD dentro del movimiento neto de las cuentas de actividades reguladas (menudo embrollo para un lector de estados financieros sin todo el conocimiento detallado de la NIIF 14).

aprobar las NIIF, y debe llevarnos a reflexionar respecto al rumbo hacia el cual se viene encaminando la búsqueda de un estándar unificado a escala mundial para el registro de las operaciones de las entidades. La evolución de estas medidas no debe apartarse del objetivo de permitir a los usuarios de los estados financieros contar con información confiable y comparable para la toma de decisiones, lo más alejada posible de inconsistencias.

### **Bibliografía**

International Accounting Standard Board (2014). NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas. Londres: International Accounting Standard Board.