



CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 23

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C



Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA EVALUACIÓN DEL DETERIORO EN LA CLASIFICACIÓN Y CALIFICACIÓN DE UN ACTIVO NO CORRIENTE

Saba Cortez Díaz

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) brindan reglas de aplicación contable y de información sobre transacciones y hechos de importancia para los usuarios de información financiera. Sin embargo, existen hechos que no se encuentran claramente contemplados en las NIIF, sino que requieren de un análisis conjunto de las mismas y de su marco conceptual por parte del profesional contable. El presente artículo muestra un ejemplo de la aplicación de ese análisis para la conclusión de la aplicación de una realidad, la de la evaluación de la calificación de un activo no corriente, una vez superada su prueba de deterioro.

Palabras clave: deterioro, calificación de un activo, beneficio económico.

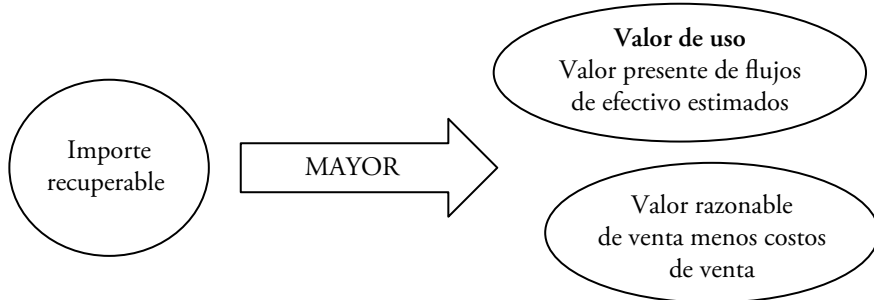
El marco conceptual reconoce un activo «[...] cuando es probable que se obtengan del mismo beneficio económico futuro para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad»¹ (NIIF, 2016, p. 23). La NIC 1, Presentación de Estados Financieros, indica que el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo», marco en el que se entiende como «no corriente» a aquellos activos y pasivos que se esperan recuperar o cancelar después de los doce meses.

Dentro del alcance de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, se encuentra la evaluación por deterioro de los activos no corrientes relacionados a elementos tratados en la NIC 16. Propiedades, Planta y Equipo, NIC 38, Activos intangibles, y NIC 17, Arrendamientos, los cuales son evaluados cuando existen indicios, comparando el valor en libros de un activo o grupo identificable de activos más pequeños que genera

¹ IFRSF – International Financial Reporting Standards Foundation, Normas Internacionales de Información Financiera (2016). <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm>

entradas de efectivo (unidad generadora de efectivo UGE), con el importe recuperable de los mismos, a efectos de validar que el valor en libros aún es recuperable en el futuro.

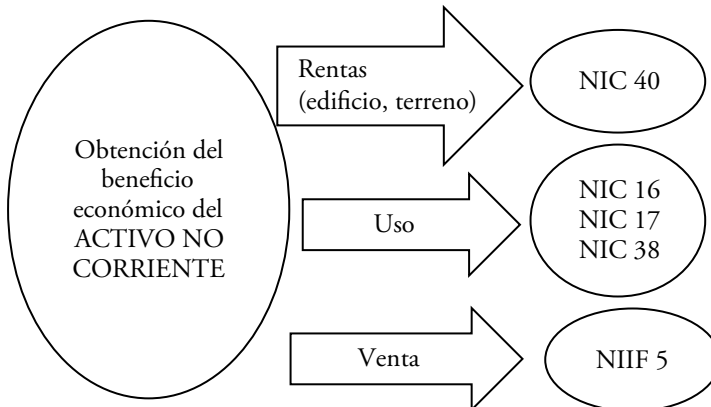
Gráfico 1. Importe recuperable



Considerando que el importe recuperable de un activo o UGE compara el valor de uso y el valor de venta neto, la determinación de dicho importe nos brinda no solo el resultado de la evaluación de deterioro, sino luz sobre la forma en la que el activo estaría generando los beneficios económicos futuros y, por ende, impactaría en la clasificación del activo en el balance si es que luego de la evaluación continúa calificando como tal.

El siguiente gráfico muestra la relación de la obtención del beneficio económico del activo con la normativa aplicable para su clasificación y valuación contable:

Gráfico 2. Beneficio económico de los activos



Si bien la NIC 40, cuando se valora al valor razonable, y la NIIF 5 no se encuentran dentro del alcance de la NIC 36 para la evaluación del deterioro, sí podemos establecer una comparación de los beneficios económicos obtenidos con los dos valores

utilizados para la determinación del importe recuperable, puesto que observamos que tanto el valor en uso como el valor de venta se encuentran presentes como referentes en las diferentes definiciones que las normas aplican para la clasificación de un tipo de activo u otro.

En el gráfico anterior, podemos observar que, en el segundo caso, la obtención del importe recuperable que debería primar sería la del valor de uso, pues es la manera en que el activo califica como tal bajo las normas señaladas. En contraposición, a pesar de que el valor razonable menos los costos de ventas fuese mayor, si el valor de uso fuese menor al valor en libros del activo o UGE, podría entrar en conflicto con la calificación del activo como propiedad, planta y equipo, o intangible.

Sobre la base de lo expuesto, surge la interrogante de que si, luego de la evaluación del deterioro y de la consecuente evaluación de la obtención del beneficio económico futuro, un activo podría cambiar de clasificación en los estados financieros. Más aún, ¿podría llegarse a concluir que un activo, a pesar de no tener deterioro calculado, ya no calificaría como tal? ¿Qué norma o base contable podría amparar dicha decisión?

A continuación, desarrollaremos un caso práctico para responder las interrogantes planteadas.

Caso

En este caso, proponemos una maquinaria utilizada para producción, que tiene indicios de deterioro y que presenta los siguientes datos:

	S/.
Costo	1200
Depreciación acumulada	700
Valor de uso	350
Valor razonable	900
Costos de venta estimados	200

Sobre esta base, procedemos a determinar el valor en libros y el importe recuperable a efectos de evaluar si la maquinaria tiene problemas de deterioro:

	S/.	S/.
Valor en libros		500
Importe recuperable		700
Valor de uso	350	
Valor razonable, menos costos de venta	700	

Debido a que el importe recuperable del activo es mayor a su valor en libros, no hay deterioro. Sin embargo, es claro que el beneficio futuro se obtendrá a través de su venta y no de su valor en uso, lo cual no cumple con la definición de la NIC 16 sobre propiedad, planta y equipo: «Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que: a) Poseen una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y b) Se esperan usar durante más de un periodo».

Al obtenerse solo beneficio a través de la venta, es conveniente analizar si dicho activo podría clasificarse bajo la NIIF 5, Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, como un activo no corriente mantenido para la venta. Al respecto, la norma indica: «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».

Para ello, deberá existir, además de otros requisitos establecidos en la NIIF, la intención de la gerencia de poner a disposición dicho activo, que esté disponible para venta, así como tener un plan de venta que asegure una venta altamente probable en el corto plazo.

Analizando el caso propuesto, se presentan dos opciones a efectos de buscar una clasificación de la maquinaria: (i) que se cumpla con lo establecido en la NIIF 5 y el activo pase a clasificarse como mantenido para la venta, o (ii) que la gerencia no tenga intenciones de vender el activo (por ejemplo, por ser un maquinaria especial que, al venderla, pueda ayudar a la competencia perjudicando el negocio), lo cual nos lleva a un análisis aún mayor de cómo podría clasificarse la maquinaria en los estados financieros.

Nuestro análisis se centrará ahora en la segunda opción. En esa línea, tendríamos que preguntarnos si la maquinaria que ya no califica como propiedad, planta y equipo, y que no puede calificar como activo no corriente mantenido para venta, continúa siendo un activo o debe efectuarse la baja. Para ello, es conveniente revisar lo que la NIC 16 establece para la baja en cuentas de sus activos: «El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- a) Por su disposición; o
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso *o disposición*» (el énfasis es nuestro).

Como se observa, cuando no es por venta, existe un agregado para dar de baja al activo que considera a la generación de beneficios futuros a través de la disposición

como limitante, lo que no se alinea con la definición de propiedad, planta y equipo de la misma norma, en la que se enfatiza la obtención del beneficio a través del uso.

Además de ello, la baja de un activo se entiende referida a la baja de la totalidad del activo, lo cual necesita analizarse, pues, en el caso de análisis, la maquinaria aún genera beneficio por el valor de uso de S/. 350. Si bien no es suficiente comparado con el valor en libros del activo de S/. 500, no estaría avalando una baja total del activo, puesto que parte de él aún sigue generando beneficios.

Entonces, ¿continúa calificando la maquinaria en parte como activo? Ello nos lleva a analizar la primera definición de reconocimiento de activo presentada en el marco conceptual, y que se presenta al inicio de este artículo, en el cual el reconocimiento de un activo está relacionado con (i) la generación de beneficios y (ii) que pueda ser medido con fiabilidad.

En el caso propuesto, la maquinaria aún está generando beneficios hasta el límite de S/. 350, pero esto no significa que solo debería dejar de reconocer el activo por el diferencial del valor y lo que genera, porque, para ello, debería poder disgregar y medir de manera fiable el importe de la maquinaria que aún está generando el beneficio. De no poder hacer esta disgregación, todo el importe de la maquinaria no estaría calificando como activo bajo el concepto previsto en el marco conceptual y, en consecuencia, tendríamos que reconocerlo como un gasto.

Sin embargo, y como ya hemos mencionado, la NIC 16 es estricta en cuanto al reconocimiento de bajas, y es claro que a nivel de jerarquía debe primar lo establecido en la NIC. Por este motivo, si en estricto aplicáramos la NIC 16, mantendríamos una maquinaria en el rubro de propiedad, planta y equipo, sin ajuste de su valor ni por deterioro ni por baja, a pesar de que no vaya a existir el beneficio completo.

Considero que el resultado del análisis al que se ha llegado aplicando la NIC 16 es discutible, pues, prudentemente y bajo mi punto de vista, lo que se observa ya no es un activo y, por ende, debería clasificarse como un gasto. En ese sentido, el caso planteado sirve como un pequeño ejemplo de la importancia del análisis de la procedencia de los beneficios económicos futuros. No obstante, es importante considerar que ello resulta mucho más importante cuando se analiza una unidad generadora de efectivo que representa a una empresa en su totalidad (por ejemplo, mina), pues podría estarse afectando la hipótesis de negocio en marcha.

Por lo expuesto, considero necesario, a efectos de valuar y clasificar correctamente los activos no corrientes, efectuar periódicamente lo siguiente:

- Analizar las fuentes de origen de los beneficios económicos futuros que recibirá el activo en evaluación;

- Efectuar la estimación del valor de uso para determinar el importe recuperable de un activo o UGE, independientemente de que el valor razonable menos costos de venta sea mucho mayor;
- Evaluar si la calificación como activo se mantiene, considerando la recuperabilidad que puede analizarse en función a los dos primeros puntos.

Finalmente, el profesional contable debe estar en continua capacitación y evaluación de hechos contables a efectos de que pueda discernir entre lo indicado o no en las normas y la mejor forma de representarlos como información financiera, que es la base para la toma de decisiones de los usuarios.