

Permuta de Propiedades, Planta y Equipos de acuerdo a la Sección 17 de la NIIF para PYMES

Martín Núñez

Documento de Trabajo 1/2021

Unidad Académica: Contabilidades Generales

Enero de 2021, Montevideo, Uruguay

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el tratamiento de la permuta de Propiedades, Planta y Equipos de acuerdo a la Sección 17 de la NIIF para PYMES version 2009 vigente en el Uruguay.

Palabras claves

Permuta, Propiedades Planta y Equipos, NIIF para PYMES

De acuerdo al párrafo 17.14 de la NIIF para PYMES (en adelante “la Norma”) versión 2009 (que es exactamente igual para la versión 2015) cuando se realiza una permuta de una Propiedad, Planta y Equipo (PPyE) a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios la entidad “medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.”

Una vez más se puede observar la pésima redacción y los vacíos que deja la Norma en el tratamiento en muchos de sus temas tratados. De acuerdo al párrafo citado, el nuevo activo se debe reconocer al valor razonable – a continuación se analizará a qué activo refiere ese valor- siempre y cuando se cumplan conjuntamente dos condiciones. La primera de ellas, establece que la transacción debe tener carácter comercial, y saben qué? efectivamente, la Norma en ningún lugar especifica qué se entiende por el carácter comercial de una transacción. Para eso nos debemos remitir al párrafo 25 de la NIC 16, el cual establece: “Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o
- (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.”

Entonces, una transacción tiene naturaleza comercial si implica un cambio en los flujos de efectivo de la entidad, ya sea porque el activo recibido generará más ingresos o ahorrará más costos que el activo entregado, y por ende afectaría la economía de la entidad. Esta primera exigencia para poder reconocer el bien adquirido por el valor razonable, se basa en la idea de que, en dicha transacción, con mucha probabilidad surgirá un resultado por permuta, y lo que busca la Norma es darle fiabilidad a ese resultado. Supóngase el caso de que dos entidades hicieran un acuerdo para intercambiarse bienes a los efectos de generar resultado, pero sin que dichas permutas implicaran flujos de fondos distinto para ninguna de las dos.

La segunda condición establece textualmente “(b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.”

Bajo el supuesto de que se cumplen ambas condiciones establecidas para reconocer la PPyE al valor razonable, entonces, de la simple lectura del párrafo pregunto, ¿a cuál valor razonable? ¿El del bien recibido o el del bien entregado?

Otra vez la Norma no lo aclara, y, por ende, ante un vacío, y basándonos en el párrafo 10.4 (Sección 10- Política Contables, Estimaciones y Errores) que establece que “la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas”, es que nos podemos remitir al párrafo 26 de la NIC 16 que establece:

“Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.”

¿Qué es el valor razonable? El párrafo 2.34 (Sección 2: Conceptos y Principios Generales) de la Norma lo define como “el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.”

A continuación, se expondrá un ejemplo numérico con las tres alternativas posibles.

Ejemplo 1: la transacción tiene carácter comercial y se puede medir con fiabilidad ambos valores razonables, pero con mayor fiabilidad el del bien entregado

La entidad “Julietita” permuta el Bien A de su propiedad por el Bien B. Los valores razonables ascienden a \$ 200.000 y \$ 250.000 respectivamente. El importe en libros del Bien A asciende a \$ 180.000.

Por lo tanto, “Julietita” reconocerá en su contabilidad el Bien B por \$ 200.000 reconociendo un resultado por permuta de \$ 20.000.

Ejemplo 2: la transacción tiene carácter comercial y se puede medir con fiabilidad solamente el valor razonable del bien recibido o de los dos valores razonables se puede medir con mucha más fiabilidad el del bien recibido que el del bien entregado.

La entidad “Julietita” permuta el Bien A de su propiedad por el Bien B, siendo el valor razonable de éste último \$ 250.000. El importe en libros del Bien A asciende a \$ 180.000.

Por lo tanto, “Julietita” reconocerá en su contabilidad el Bien B por \$ 250.000 reconociendo un resultado por permuta de \$ 70.000.

Ejemplo 3: la transacción no tiene carácter comercial o no se puede medir con fiabilidad el valor razonable del bien entregado ni del bien recibido.

La entidad “Julietita” permuta el Bien A de su propiedad por el Bien B. El importe en libros del Bien A asciende a \$ 180.000.

Por lo tanto, “Julietita” reconocerá en su contabilidad el Bien B por \$ 180.000 no generándose en este caso ningún resultado por permuta.

¿Qué pasa si además de entregar nuestro bien entregamos una partida de dinero?

La versión 1998 de la NIC 16 establecía: “El costo de adquisición de tal elemento se medirá por el valor razonable del activo recibido, que es equivalente al valor razonable del activo entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios líquidos entregados adicionalmente.”

Sin embargo, la actual versión de la Norma, en su párrafo 24 simplemente reconoce que una PPyE puede ser adquirida “a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios”, sin profundizar más en el tema.

Si bien la actual versión no trata específicamente esta cuestión, es lógico pensar que la idea es la misma cuando se reconoce el nuevo bien por el valor razonable del bien entregado o también cuando se mide por el monto del activo entregado, no así, en mi humilde opinión, cuando se da el alta al nuevo bien por el valor razonable del bien recibido.

Entonces, en los ejemplos antes mencionados, ¿qué pasaría si además del bien se entregara dinero por \$ 5.000?

Ejemplo 1: Julietita reconocerá el nuevo bien por \$ 205.000. El monto se integra de \$ 200.000 del valor razonable del bien entregado más \$ 5.000 del dinero desembolsado.

Ejemplo 2: Julietita reconocerá el nuevo bien por \$ 250.000. En mi opinión, la cual puede ser discutible, en este caso el valor razonable del bien A no debería ser ajustado por el dinero entregado.

Ejemplo 3: Julietita reconocerá el nuevo bien por \$ 185.000. El monto se compone de los 180.000 del importe en libros de la PPyE entregada más los \$ 5.000 del dinero.

Comentarios e inquietudes:

Una vez más la NIIF para PYMES utiliza conceptos que no trata de forma específica. Es por eso que no comparto la postura de aquellos que defienden la autonomía de la Norma respecto de las NIIF “full”. Deberían realizarse cambios verdaderamente profundos para que en lo personal llegue a compartir esa idea, incluso, a veces pienso que es innecesario tener la NIIF para PYMES y que se debería proceder como lo que implicó en

Uruguay el hoy derogado Decreto N° 135/009 donde se tomaban las NIIF “full” más aplicables a una PYMES.

Como se analizó anteriormente, si la transacción tiene carácter comercial y se puede medir con fiabilidad ambos valores razonables, se reconoce el nuevo bien al valor razonable del bien entregado. ¿Es coherente esto? Entiendo que sí y más si tenemos presente que por lo general los activos no financieros se reconocen a su costo histórico y que el párrafo 2.34 de la Norma define a éste último en relación a los activos como “el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición.”

Entonces, si se toma el valor razonable del bien entregado, al fin y al cabo, se está reconociendo al costo histórico de acuerdo a la definición del párrafo 2.34.

Complementando lo anterior y realizando un razonamiento lógico, tengamos presente que el valor razonable del bien entregado, es el importe que la entidad obtendría de la venta del bien en el mercado (el valor razonable es un precio de salida), por lo tanto, la entidad perfectamente podría en primer lugar vender el bien, y luego, con lo producido de dicha venta comprar el otro, es decir, con ese dinero realizar la entrega a la empresa con la cual realiza la permuta. En definitiva, la empresa con la cual está realizando la permuta le “toma” el bien a lo que vale en el mercado, por lo que la entidad termina reconociendo un resultado por la diferencia entre el importe en libros y el valor razonable.

Una duda que se nos podría llegar a plantear es, por ejemplo, qué pasa si el valor que acuerda la entidad con la otra empresa con la cual realizará la permuta no coincide con el valor razonable de un nivel de jerarquía 1 o 2 tal cual lo establecen las normas contables, ¿cómo se procedería en esa situación? Puesto que el valor razonable como lo definen las normas no es un valor propio de la entidad (por lo menos en principio), como por ejemplo si lo es el valor neto realizable. Para terminar, otro aspecto que podría llamar la atención es por qué razón, si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable del bien entregado y si se puede respecto al bien recibido, se debe reconocer el bien que ingresa a la entidad al monto del último mencionado en vez del importe en libros de los activos entregados. En la mayoría de las normas los activos no financieros se reconocen a su costo de adquisición, que, si bien muchas veces va a coincidir con el valor razonable a ese momento, entiendo que puede suceder que sean ser distintos.

En defensa de lo anterior –sin tomar postura si lo comparto o no-, entiendo que la Norma hace prevalecer su Sección 23 – Ingresos de Actividades Ordinarias – dónde establece que en el caso de permutas comerciales, se debe reconocer el ingreso por el valor razonable del bien recibido ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos.

Referencias

NIIF para PYMES version 2009

NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo version 2003

NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo version 1998