

¿CÓMO AUDITAR LOS RECURSOS NATURALES Y LOS INTANGIBLES?

Elaborado por:
Lic. María del Pilar Ugalde Herrera. MAF
Mayo 2017

¿CÓMO AUDITAR LOS RECURSOS NATURALES Y LOS INTANGIBLES?

RECURSOS NATURALES NIIF-6

La norma internacional de información financiera NIIF-6, exploración y evaluación de los recursos naturales, contiene todos los aspectos que deben registrarse en la contabilidad a las empresas que se dedican a la exploración y evaluación de los recursos naturales. Esta norma detalla cómo deben de ser reconocidos, en qué momento y en qué etapa se encuentran estos, por eso para realizar una auditoría de los recursos naturales, el auditor debe ser un experto en auditorías ambientales, ya que debe manejar una serie de conceptos y procesos que este tipo de recursos utiliza y es específicamente de este rubro.

La NIIF-6, exploración y evaluación de recursos naturales (2006) establece un alcance así: "Una entidad aplicará esta NIIF a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación en los que incurra"(p14); partiendo de este alcance procedemos a definir que son los recursos naturales. El plan nacional de acción ambiental de Perú (2001), lo define así:

“

Los recursos naturales son todos aquellos componentes de la naturaleza susceptibles de ser aprovechados para la satisfacción de las necesidades de los seres humanos y que tienen un valor –actual o potencial– en el mercado.

”



“

Esta definición permite establecer 4 características básicas de lo que constituye un recurso natural: (a) es un componente de la naturaleza que cumple determinadas condiciones para ser reconocido como tal; (b) puede ser aprovechado porque se lo conoce; (c) su aprovechamiento se orienta a la satisfacción de necesidades, lo que implica un nivel de valoración que se refleja en (d) su valor actual o potencial (p41).

”

Partiendo de esta definición y de acuerdo a la NIIF-6, se elabora una guía de lo que el auditor debe dar prioridad cuando realice una auditoría ambiental, específicamente de los recursos naturales.





Se debe identificar cuáles son los elementos del costo de los activos para exploración y evaluación, para elaborar la política contable que corresponda a los diferentes rubros que maneja la empresa; algunos de estos son:

- » Adquisición de derechos de exploración
- » Estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos
- » Perforaciones exploratorias
- » Excavaciones
- » Toma de muestras
- » Actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso minera

La política contable debe ser específica de cómo se procede con los desembolsos que genere la exploración y evaluación, así como la viabilidad comercial de este recurso, como cuando es el momento del reconocimiento y su medición. Algunos de estos recursos son tangibles y otros intangibles, por lo que debe estar claramente clasificado, así como el deterioro.

Cuando suceda un cambio en las políticas contables, estas deben demostrar que el efecto del cambio de la política es importante, ya que le ofrece más fiabilidad a la hora de la toma de las decisiones, así como el cambio de políticas contables de desembolso.



DETERIORO DEL VALOR

El auditor tiene que proceder a evaluar el deterioro del valor de los activos de recursos naturales, para lo cual debe revisar el importe en libros del activo y si este supera el importe recuperable puede que suceda deterioro, para lo que se debe cumplir al menos las siguientes condiciones:

- » El área autorizada para la exploración venció el permiso de explotación y no ha sido renovado.
- » No existen desembolsos programados para las áreas específicas de recursos de exploración y evaluación.
- » La empresa decidió interrumpir la exploración y evaluación.

INFORMACIÓN A REVELAR

En las notas a los estados financieros la empresa debe revelar el giro del negocio y este debe estar relacionado con las actividades de exploración y evaluación. Deben ser reveladas cada una de las políticas contables que se utilizaron en desembolsos, además de indicar todos activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los flujos de efectivo por actividades de exploración e inversión, que fueron generados por la actividad exploración y evaluación de recursos minerales.

EL RECONOCIMIENTO INICIAL EN LOS REGISTROS CONTABLES

Los costos que se permiten incluir en el reconocimiento inicial de los activos de exploración y evaluación son:

- » Obtener derecho de exploración
- » Estudios geológicos, topográficos
- » Perforación exploratorio
- » Excavación, zanjas
- » Toma de muestras

Ahora, luego del reconocimiento en los libros, se debe valorar con el modelo del costo o el modelo de revaluación, para lo cual debe utilizar la NIC-16: Propiedad, planta y equipo.

Modelo del costo: con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabiliza su costo menos la amortización acumulada y el costo acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

LUEGO DEL RECONOCIMIENTO EN LOS LIBROS, SE DEBE VALORAR CON EL MODELO DEL COSTO O EL MODELO DE REVALUACIÓN, PARA LO CUAL DEBE UTILIZAR LA NIC-16

Fórmula: valor al costo = Valor inicial - amortización acumulada - deterioro del valor acumulado.

Modelo de revaluación: después del reconocimiento inicial, un activo intangible se contabiliza por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el

importe de las revaluaciones según esta norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo.

Fórmula: valor al coste = valor revaluado - amortización acumulada - deterioro del valor acumulado.

RECURSOS INTANGIBLES

Los activos intangibles siempre han existido en toda organización, lo que sucede es que esta norma de intangibles viene a regular estos activos, ya que contablemente siempre existía un concepto erróneo de que se registraba lo que se podía ver, tocar y comprobar. La norma internacional de información financiera que regula las cuentas contables de los recursos intangibles es la NIC-38, activos intangibles. Generalmente estos recursos son identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física. Esta norma define un activo intangible como:

“

Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones. (p.4)

”

CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Por lo general, sin embargo, pueden no serlo o tener otras muchas características. Por ello, los activos intangibles se clasifican en varias categorías, según el Cuadro 1, hay cinco categorías que le permita al usuario seleccionar la que más se ajusta según las actividades del negocio. Por ejemplo: cuando se clasifica en la categoría de normativa, puede ser una licorera que cuenta con una patente para la venta de licor. Este activo intangible está regulado por ley, tiene una vida limitada que puede ser renovada de lo contrario deja de existir, y lo principal es que este activo intangible le genera beneficios al propietario de la licorera, ya que por este documento puede vender licor.



CUADRO 1. CLASIFICACIÓN E IDENTIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

IDENTIFICABLES	ADQUIRIDOS	VENDER	NORMATIVA	CONTABILIDAD
» Puede tener identidad propia marcas, derechos de autor, licencias de uso.	» Puede ser incorporados según su forma.	» Es posible venderlos por separados.	» Vida legal y su plazo.	» Pueden ser reconocidos contablemente.
» No identificables: publicidad, gastos de organización.	» Intercambio con terceros: concesión, franquicia.	» Vendibles por separado.	» Limitada por ley o contrato: patentes o concesiones.	» Registrables contablemente.
	» Desarrollados por la propia entidad: gastos de desarrollo.	» No vendibles por separado.	» Perpetua: marca renovable.	» No registrables contablemente.

Fuente: elaboración propia.

LA OCDE Y LA MEDICIÓN DE LA INNOVACIÓN

En el año 2013 la OCDE, publica una investigación en la que en materia financiera se observan vacíos de medición, presenta algunas mediciones más amplias de innovación, y propone usar nuevos indicadores de inversión en activos intangibles y marcas registradas, así como empresas que convierten las habilidades y el conocimiento, y hacen más claros los diferentes roles de la inversión pública y privada respecto al fomento a la innovación y a sus beneficios. En el cuadro 2, se muestra algunas posibles condiciones en el que le permita a la empresa identificar si está ante un activo intangible o no.

NOTA IMPORTANTE DE ACTIVOS INTANGIBLES

Cuando los activos intangibles son generados en lo interno de la empresa, estos no pueden ser reconocidos como tal, ya que la norma define que una de las condiciones para ser activo intangible es solo y solo si:

- » El elemento es separable: es decir, se puede vender, alquilar o intercambiar, o distribuir los beneficios económicos relacionados al activo sin disponer de los beneficios incorporados a otros distintos.
- » Surge de derechos contractuales o legales.

CUADRO 2. PARTIDAS PARA SER IDENTIFICADAS COMO ACTIVOS INTANGIBLES

La empresa El amanecer recién adquirió, por medio de la combinación de negocios, algunas partidas, por lo que se ha solicitado a un experto en normas internacionales de información financiera que identifique cuales partidas cumplen las características de activos intangibles: identificables y control.

NO	CONDICIÓN	CLASIFICACIÓN	CUMPLE SEGÚN NIC-38
1	Una licencia de radio.	Las licencias de radio proceden de derechos contractuales o legales.	SI
2	Una base de datos de clientes.	Las bases de datos de clientes son separables (hay evidencia de transacciones en el mercado sobre activos de este tipo):	SI
3	Relaciones comerciales con clientes no contractuales.	Las relaciones comerciales con clientes no originadas por un contrato cumplen la definición si se da la condición anterior (evidencia de transacciones sobre este tipo de activos).	SI
4	Un pedido cancelable, originado por un contrato.	El pedido procede de un derecho contractual.	SI
5	Contratos de servicio a clientes, si existe una cláusula que impide la transferencia separada del activo (solo se puede transmitir con la entidad entera).	Los contratos de servicio a clientes proceden de derechos contractuales, aunque no sean separables.	SI
6	Un registro de títulos elaborado por una entidad privada, en el que se recoge información sobre la situación legal de todas las fincas de la provincia de San José, como lo es: gravámenes y titularidades desde 2010), y esta actualizado.	El registro privado de titularidades no procede de derechos contractuales o legales, pero es separable.	SI

NO	CONDICIÓN	CLASIFICACIÓN	CUMPLE SEGÚN NIC-38
7	Una tecnología no patentada que se usa para obtener un producto mundialmente conocido, cuya marca está protegida legalmente (la legislación nacional de la entidad le obliga, en caso de venta de la marca, a transmitir también todo lo necesario para que el comprador comercialice un producto idéntico).	La tecnología no patentada es separable, puesto que puede ser transmitida junto con un activo relacionado como la marca.	SI
8	Los beneficios que se espera obtener de un contrato que se encuentra en fase de negociación en la fecha de la toma de control.	Los beneficios que se esperan obtener de un contrato en fase de negociación no proceden de derechos contractuales o legales y no son, por lo común, separables	No

Fuente: Centro de estudios financieros. (2016). Normas internacionales de información financiera NIIF/NIC. Editorial Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE Barcelona, España

VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Debido a la particularidad que tienen los activos intangibles es importante determinar la vida útil de estos activos y diferenciar los activos intangibles con vida indefinida de los activos intangibles con vida finita. Esta depende de varios factores; algunos de estos son:

- » El uso por la entidad y si puede ser gestionado eficientemente por un equipo directivo diferente
- » Ciclos típicos de activos similares
- » Obsolescencia técnica, tecnológica, comercial
- » Estabilidad del mercado del activo y la obtención de productos de activo
- » Limitaciones legales

VIDA ÚTIL FINITA

Lo caracteriza, como lo dice su palabra, por tener una vida definida, y en este caso, la amortización se realiza de manera sistemática, iniciando desde que el activo está a disposición y termina siendo dado de baja o mantenido para la venta.

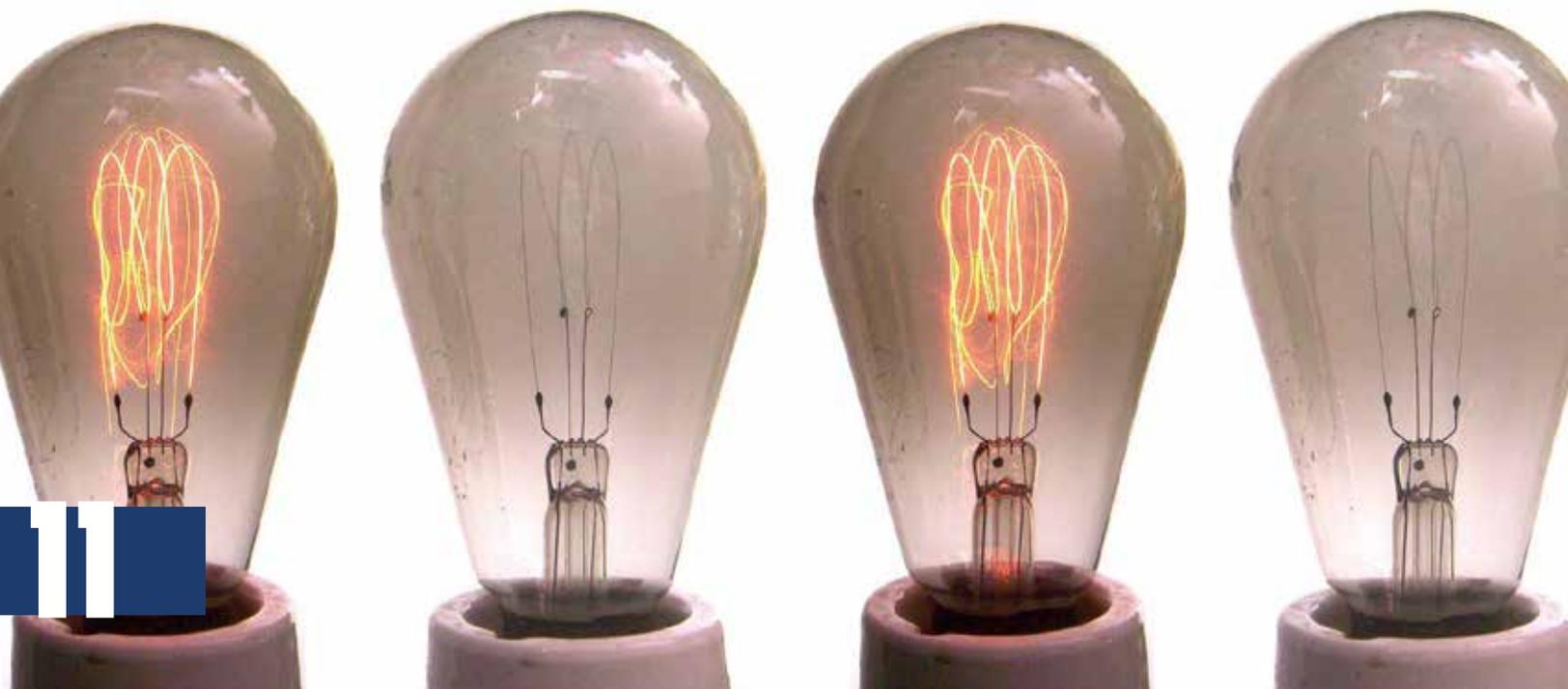
Ejemplo: concesión de una carretera, en que se permite la explotación por medio del peaje.

VIDA ÚTIL INDEFINIDA

En este caso, la norma establece que no se realiza un deterioro o amortización, a menos que se compruebe el deterioro y en este caso se aplica la NIC-36 deterioro del valor.

PRÁCTICA DE REGISTRO DE OPERACIÓN DE RECURSOS NATURALES

Compra y agotamiento de reservas mineras. La empresa minera Nueva Aventura dedicada a la extracción de minerales, adquiere reservas probadas y no extraídas de plata estimadas en 10'000,000 de TM por un valor de S/. 600 millones.



Transcurrido un año de actividad económica se han extraído de la mina 2'500,000 TM de plata. Se pide: detalle el proceso de ¿Cómo registrar los asientos contables correspondientes?

	DEBE	HABER
Intangible		
Reserva de recursos extraíbles		
Minerales		
Costo	600.000.000,00	
Cuentas por pagar a diversos terceros		
Pasivos compra de activo inmovilizado		
Intangible		600.000,00
Compra de la reserva de recurso natural		
Cálculo del agotamiento de la reserva		
Costo TM de plata	600.000.000,00	60 c/TM
	10.000.000,00	
Agotamiento del periodo	60 c/TM X 2.500.000 TM	
	150.000.000,00	
Valuación y deterioro de activos y provisiones		
Agotamiento		
Agotamiento de recursos naturales adquiridos		
Año - Flujo estimado - Año - Flujo estimado		
Minerales	150.000.000,00	
Depreciación, amortización y agotamiento acumulado		
Agotamiento acumulado		
Agotamiento de reservas de recursos extraíbles		
Minerales		150.000.000,00
Reconocimiento del agotamiento de la reserva extraíble		



CONCLUSIÓN

La era de la tecnología y de los activos intangibles es una herramienta que está promoviendo la innovación, por lo que es necesario tratar de rediseñar los diferentes modos de vida, y dentro de estos, la contabilidad no puede quedarse atrás: igual tiene que buscar la innovación en todos los registros que exige actualmente el mercado, que se ha visto disminuido con los activos tangibles y están siendo sustituido por los intangibles, y no porque se quiere, sino porque el cambio de era así lo demanda. Además de que tiene una prioridad todo lo ambiental. Como se puede entender todo esto es tangible, por lo que es necesario buscar diferentes técnicas de cómo evaluar, analizar y dar valor a estos activos, para lo cual el IASB, por medio de su grupo de expertos, ha creado la NIF-6 y NIC-38 relacionada con los activos intangibles, excelentes herramientas para que los auditores cuenten con una base para realizar auditorías ambientales.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

American Institute of Certified Public Accountants. (2006). *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)*. México: AICPA. Disponible en: <http://www.aicpa.org/Press/Pages/default.aspx>

Biblioteca en línea de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2013). *Una nueva perspectiva: La medición de la innovación*. Disponible en: <http://www.oecd.org/innovation/strategy>

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB). (2013). *Norma internacional de auditoría 230 documentación de auditoría NIA-ES 230-529*. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20230%20p%20def.pdf>

Fiero, A. (2015). *Contabilidad de activos con enfoque NIIF para pyme* (3 ed.). Bogotá, Colombia: Editorial ECOE ediciones

Fundación IFRS. (2005). *La Norma internacional de Contabilidad 16 de Propiedad, Planta y Equipo*. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/16_NIC.pdf

Fundación IFRS. (2005). *La Norma internacional de Contabilidad 17 de Arrendamientos*. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/17_NIC.pdf

Fundación IFRS. (2006). *Exploración y evaluación de los Recursos Naturales*. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niiif/NIIIF_06_BV2011.pdf

Fundación IFRS. (2006). *La Norma internacional de contabilidad NIC-38 Activos Intangibles*. Disponible en: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>

Fundación IFRS. (2012). *La Norma internacional de información financiera NIIF-6*. Disponible en: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Spanish%20IFRS%20for%20SMEs%20Modules/9_Consolidated%20_Separate%20Financial%20Statements_ES.pdf

MINAM. (2011). *Plan nacional de acción ambiental - Planaa Perú: 2011-2021*. Disponible en: http://www.legislacionambientalspda.org.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=822&Itemid=5317

Organización Interamericana de Ciencias Económicas (2016). *Normas internacionales de información financiera NIIF/NIC*. Barcelona, España: Editorial Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE

Santillana, J. (2015). *Sistemas de Control Interno*. México: Editorial Pearson

The logo consists of the word "ILUMNO" in a bold, white, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, giving it a modern, circular appearance. The text is centered within a solid orange rectangular background.

ILUMNO