UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD

NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados

**Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector
pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima,**

año 2018

TESIS

Para optar el título profesional de Licenciado en Contabilidad

AUTOR(ES)

Aguilar Ordaya, Sandra Liliana (0000-0001-8467-8895)

Guillen Santiago, Ana Luz (0000-0001-7049-9239)

ASESOR

Barrantes Santos, Fanny Elcira (0000-0003-2478-6557)

Lima, 07 de junio de 2019

DEDICATORIA

A nuestros padres y familiares por el amor incondicional que nos brindaron, por la comprensión en todo momento, por la motivación en cada obstáculo y por el apoyo para seguir adelante en este largo camino que recién empieza.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por guiar nuestros pasos y permitirnos cumplir todos nuestros objetivos profesionales, con la fuerza necesaria para la culminación de este trabajo.

Agradecer también a nuestra asesora de tesis MBA. Fanny Barrantes Santos por la exigencia en todo momento, por compartir con nosotras sus conocimientos y experiencias no sólo durante el proceso de este trabajo sino también a lo largo de toda nuestra vida universitaria y por su dedicación y Fe hacia nosotras para la elaboración y culminación del trabajo.

Finalmente, pero no menos importante; agradecer a todos los que de manera desinteresada nos apoyaron en todo momento, a los especialistas, contadores, profesores y amigos, que no solo resolvieron nuestras interrogantes, sino que nos brindaron conocimiento valioso para nuestra investigación.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación de tesis tiene como objetivo determinar el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.

La presente investigación comprende los temas más sobresalientes de la NIC 36 como son los indicios de deterioro, alcance, reconocimiento y medición de un activo en deterioro.

Capítulo I Marco teórico, consiste en una investigación mediante la información de fuentes primarias y conceptos que definan a las normas internacionales de información financiera; así como el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta del sector pesquero. Capítulo II Plan de investigación, se plantea la situación problemática de la tesis, así como el problema principal y específico, objetivo general y específicos, la hipótesis inicial y específico. Capítulo III Metodología, se determinó la población, así como la muestra para las investigaciones cualitativas y cuantitativas. Capítulo IV Desarrollo de Investigación, se realizó el trabajo de campo por medio de la entrevista a profundidad, cuestionario y análisis para el desarrollo del caso práctico. Capítulo V Análisis de Resultados de la investigación, se desarrolla casos prácticos que nos permiten aplicar situaciones basadas en la NIC 36, concluyendo con la validación de la hipótesis en base a resultados estadísticos.

Palabras clave: NIC 36: Deterioro del valor de los activos, Impacto en los Estados Financieros, Impacto en el Impuesto a la renta, sector pesquero, veda, importe recuperable, valor en uso, valor razonable.

IAS 36: Deterioration of the value of the Assets and their impact on the Financial Statements and Income Tax in companies in the fishing sector that produce and export fishmeal and fish oil in Lima, year 2018

ABSTRACT

The objective of this thesis research work is to determine the impact on Financial Statements and Income Tax of IAS 36: Deterioration of the value of the Assets and their impact on the Financial Statements and Income Tax in companies in the fishing sector that produce and export fishmeal and fish oil in Lima, year 2018.

The present investigation includes the most outstanding issues of IAS 36, such as the indications of impairment, scope, recognition and measurement of a deteriorating asset.

Chapter I Theoretical framework, it consists of an investigation through the information of primary sources and concepts that define the international financial information standards; as well as the impact on the Financial Statements and Income Tax of the fishing sector. Chapter II Plan of investigation, the problematic situation of the thesis is raised, as well as the main and specific problem, general and specific objective, the initial and specific hypothesis. Chapter III Methodology, the population was determined, as well as the sample for qualitative and quantitative research. Chapter IV Development of Investigation, the field work was carried out through the in-depth interview, questionnaire and analysis for the development of the practical case. Chapter V Analysis of Research Results, practical cases are developed that allow us to apply situations based on IAS 36, concluding with the validation of the hypothesis based on statistical results.

Keywords: IAS 36: Impairment of assets, impact on financial statements, impact on income tax, fishing sector, closure, recoverable amount, value in use, fair value.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....	1
1 CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.....	4
1.1 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	4
1.1.1 Antecedentes.....	4
1.1.2 Evolución en el mundo	4
1.1.3 Evolución en el Perú.....	6
1.1.4 Fases de Adopción de NIIF	8
1.2 NIC 36: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	10
1.2.1 Definición	10
1.2.2 Importancia de la NIC 36	11
1.2.3 Objetivos.....	11
1.2.4 Alcance	12
1.2.5 Medición.....	13
1.2.5.1 Medición del importe recuperable.....	13
1.2.5.2 Valor razonable menos los costos para la venta	14
1.2.5.3 Valor en uso.....	15
1.2.5.4 Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros	15
1.2.5.5 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros	16
1.2.5.6 Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera.....	17
1.2.5.7 Tasa de descuento	18
1.2.6 Reconocimiento	18
1.2.6.1 Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor.....	20
1.2.7 Unidades generadoras de efectivo – UGE.....	21
1.2.7.1 Identificación de la UGE	21
1.2.7.2 Importe recuperable e importe en libros de una UGE	22
1.2.7.3 Pérdida por deterioro del valor de una UGE	23
1.2.8 Reversión de pérdidas.....	23
1.2.8.1 Reversión de pérdidas por deterioro del valor de un activo individual ...	23
1.2.8.2 Reversión de pérdidas por deterioro una UGE.....	25
1.2.9 Información a revelar.....	25
1.2.10 Indicios de deterioro	25

1.3	IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EN EL IMPUESTO A LA RENTA	26
1.3.1	Impacto en los Estados Financieros.....	26
1.3.2	Impacto en el Impuesto a la Renta.....	28
1.4	LA NIC 36: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EN EL IMPUESTO A LA RENTA.....	30
1.4.1	La NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros	30
1.4.2	La NIC 36: Deterioro del valor de los activos y su impacto en el Impuesto a la Renta	34
1.5	SECTOR PESQUERO: PRODUCCIÓN Y EXPORTACIÓN DE HARINA Y ACEITE DE PESCADO	39
1.5.1	Sector pesquero en el mundo.....	39
1.5.2	Sector pesquero en el Perú.....	43
1.5.3	Empresas pesqueras líderes en la producción y exportación de Harina de pescado para el año 2018.....	46
1.5.4	Empresas pesqueras líderes en la producción y exportación de Aceite de pescado para el año 2018.....	48
2	CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN	50
2.1	ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	50
2.2	PROBLEMA	56
2.2.1	Problema general	56
2.2.2	Problemas específicos.....	56
2.3	OBJETIVOS.....	57
2.3.1	Objetivos generales.....	57
2.3.2	Objetivos específicos	57
2.4	HIPÓTESIS INICIAL	57
2.4.1	Hipótesis general	57
2.4.2	Hipótesis específico.....	57
3	CAPÍTULO III: METODOLOGÍA	58
3.1	OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	58
3.2	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	58
3.3	INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	59

3.3.1	Descripción de los instrumentos de investigación.....	59
3.3.2	Población	60
3.3.3	Tamaño de la muestra.....	60
3.4	INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA	60
3.4.1	Descripción de los instrumentos de recolección de datos	61
3.4.2	Población	61
3.4.3	Tamaño de la muestra.....	65
4	CAPÍTULO IV: DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN	68
4.1	APLICACIÓN DE INSTRUMENTOS	68
4.1.1	Aplicación de instrumentos: Entrevista en profundidad.....	68
4.1.1.1	Especialistas en Normas Internacionales de Información Financiera	68
4.1.1.2	Especialista en Tributación.....	71
4.1.2	Aplicación de instrumentos: Encuesta.....	73
4.2	CASO PRÁCTICO APLICADO A LA EMPRESA “PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.”	92
4.2.1	Antecedentes de la empresa.....	93
4.2.2	Planeamiento	93
4.2.3	Productos y servicios	94
4.2.4	Política de Activo Fijo.....	94
4.2.5	Política de Deterioro del valor de los Activos Fijos.....	95
4.2.6	Estados Financieros de la compañía antes de la aplicación de deterioro	98
4.2.7	Aplicación de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos.....	100
4.2.7.1	Indicios de deterioro	101
4.2.7.2	Presentación de casos	104
4.2.8	Estados Financieros de la compañía ajustados	127
4.2.9	Ratios financieros	130
5	CAPÍTULO V: ANALISIS DE RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN ...	132
5.1	APLICACIÓN DE RESULTADOS CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS.....	132
5.1.1	Resultados de estudio cualitativo	132
5.1.1.1	Análisis de entrevista a profundidad	132
5.1.2	Resultados de estudio cuantitativo	135
5.1.2.1	Análisis de encuesta.....	135

5.1.2.2	Medición de Alfa de Cronbach.....	138
5.1.2.3	Análisis de Chi Cuadrado	140
5.1.2.3.1	Prueba de hipótesis general:	140
5.1.2.3.2	Prueba de hipótesis específica 1:.....	142
5.1.2.3.3	Prueba de hipótesis específica 2:.....	144
5.2	ANÁLISIS DE LOS CASOS PRÁCTICOS	146
5.2.1	Análisis financiero.....	147
5.2.1.1	Análisis por casos presentados	147
5.2.1.2	Análisis de Estados financieros	149
5.2.1.3	Análisis de Ratios financieros	153
5.2.2	Análisis del Impuesto a la Renta	155
5.2.2.1	Impuesto a la renta.....	155
5.2.2.2	Impuesto a las ganancias – NIC 12	156
5.2.2.3	Impuesto Temporal a los Activos Netos.....	158
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	159
	CONCLUSIONES	159
	RECOMENDACIONES	160
	REFERENCIAS	162
	ANEXOS	170
	ANEXO I: ÁRBOL DEL PROBLEMA SEGMENTAR - DIVIDIR LOS PROBLEMAS (FINANCIERO Y TRIBUTARIO)	170
	ANEXO II: MATRIZ DE CONSISTENCIA.....	171
	ANEXO III: ENTREVISTA A ESPECIALISTAS EN NIIF	172
	ANEXO IV: ENTREVISTA A ESPECIALISTAS EN TRIBUTACIÓN	173
	ANEXO V: DESARROLLO DE ENCUESTAS A LOS CONTADORES GENERALES DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR PESQUERO QUE PRODUCEN Y EXPORTAN HARINA Y ACEITE DE PESCADO EN LIMA, 2018.....	174
	ANEXO VI: ESTIMACIÓN DE VENTAS DE LAS UNIDADES GENERADORES DE EFECTIVO POR PLANTA.....	177
	ANEXO VII: ESTIMACIÓN DE COSTOS DE VENTA DE LAS UNIDADES GENERADORES DE EFECTIVO POR PLANTA	178

ANEXO VIII: ESTIMACIÓN DE VENTAS Y COSTOS DE VENTA DE ACTIVOS OBSOLETOS POR LA PLANTA 1	179
ANEXO IV: APROBACIÓN DE ENCUESTA POR EXPERTOS	180

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Análisis de las diferencias que se originan de la aplicación de las normas contables y de las normas tributarias en los elementos de propiedades, planta y equipo.....	38
Tabla 2 Comparativo del tratamiento contable y Tributario	39
Tabla 3 Producción y utilización de pesca y la acuicultura a nivel mundial (millones de toneladas	40
Tabla 4 Producción de la pesca de captura marina: Principales países productores	42
Tabla 5 Variación de desembarques de recursos hidrobiológicos (octubre-2017-octubre-2018).....	44
Tabla 6 Exportaciones de Harina de pescado por empresas Enero - diciembre 2018.....	46
Tabla 7 Exportaciones de Aceite crudo de pescado por empresas Enero- diciembre 2018	49
Tabla 8 Población cualitativa	60
Tabla 9 Población de empresas productoras y exportadoras de Aceite de pescado y participación	62
Tabla 10 Población de empresas productoras y exportadoras de Harina de pescado y participación	63
Tabla 11 Valores de K y niveles de confianza	66
Tabla 12 Cálculo de la muestra	66
Tabla 13 Empresas del sector pesquero productoras y exportadoras de Harina y Aceite de pescado, diciembre 2018	67
Tabla 14 Resultado de entrevista al especialista en NIIF	68
Tabla 15 Resultado de la entrevista al especialista en tributación	72
Tabla 16 Asociación de riesgo y control de Activos Fijos	97
Tabla 17 Estados de Situación Financiera de la empresa a diciembre 2018	99
Tabla 18 Estados de Resultados de la empresa a diciembre 2018.....	100
Tabla 19 Unidades Generadoras de Efectivo	105
Tabla 20 Factor de descuento a 10 años.	106
Tabla 21 Valor Razonable menos los costos de disposición de las Unidades Generadoras de Efectivo.....	111
Tabla 22 Cuadro comparativo entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición.....	112
Tabla 23 Cuadro comparativo entre el importe recuperable y el importe en libros de las Unidades Generadoras de Efectivo.....	113

Tabla 24 Factor de descuento a 10 años	116
Tabla 25 Valor Razonable menos los costos de disposición de las Unidades Generadoras de Efectivo.....	118
Tabla 26 Cuadro comparativo entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición.....	119
Tabla 27 Cuadro comparativo entre el importe recuperable y el importe en libros de los activos obsoletos.....	119
Tabla 28 Cuadro comparativo del deterioro del valor de los activos obsoletos del 2017 al 2018	120
Tabla 29 Factor de descuento a 10 años	123
Tabla 30 Valor Razonable menos los costos de disposición de las Unidades Generadoras de Efectivo.....	124
Tabla 31 Cuadro comparativo entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición.....	125
Tabla 32 Cuadro comparativo entre el importe recuperable y el importe en libros de los activos revaluados.....	126
Tabla 33 Cuadro comparativo del deterioro del valor de los activos revaluados del 2017 al 2018	127
Tabla 34 Estado de Situación Financiera ajustado al 31 de diciembre del 2018	128
Tabla 35 Estado de Resultados Integrales ajustado al 31 de diciembre del 2018	129
Tabla 36 Principales Ratios financieros antes y después del ajuste	130
Tabla 37 Análisis de las respuestas de las encuestas.....	135
Tabla 38 Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta.....	141
Tabla 39 Chi cuadrado de la Hipótesis General	142
Tabla 40 Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en los Estados Financieros	143
Tabla 41 Chi cuadrado de la Hipótesis Especifica 2	144
Tabla 42 Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en el Impuesto a la Renta	145
Tabla 43 Chi cuadrado de la Hipótesis Especifica 2	146
Tabla 44 Determinación del impuesto corriente (tributario) y diferido (contable)	157
Tabla 45 Matriz de consistencia	171

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Proceso anual de evaluación del deterioro del valor de los activos	19
Figura 2. Evolución y variación del desembarque total pesquero (octubre-2017-octubre-2018).....	43
Figura 3. Evolución y variación de las exportaciones pesqueras (octubre-2017-octubre-2018)	45
Figura 4. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 1	73
Figura 5. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 2	74
Figura 6. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 3	75
Figura 7. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 4	76
Figura 8. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 5	77
Figura 9. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 6	78
Figura 10. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 7	79
Figura 11. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 8	80
Figura 12. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 9	81
Figura 13. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 10	82
Figura 14. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 11	83
Figura 15. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 12	84
Figura 16. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 13	85
Figura 17. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 14	86
Figura 18. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 15	87
Figura 19. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 16	88
Figura 20. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 17	89
Figura 21. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 18	90
Figura 22. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 19	91
Figura 23. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 20	92
Figura 24. Variación mensual por TM del precio de Aceite de pescado en USD 2018....	101
Figura 25. Variación mensual de tasa de cambio del Precio de Harina de pescado en USD.	102
Figura 26. Contribución a la variación de la Producción Nacional, según actividad económica.....	103

Figura 27. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 1.	107
Figura 28. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 2.	108
Figura 29. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 3.	109
Figura 30. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 4.	110
Figura 31. Flujo de efectivo estimado por la Planta 1.	116
Figura 32. Flujo de efectivo estimado por los activos revaluados.....	123
Figura 33. Árbol de problema.....	170

INTRODUCCIÓN

La industria del sector pesquero es una fuente de ingresos importante en el país, generando empleo en todo el litoral del país y siendo las exportaciones el pilar más importante en el crecimiento de la economía. Según la Sociedad Nacional de Pesquería y Ernst & Young el sector pesca ha aumentado de enero-junio 2017 en 82.85%, consolidándose con el mayor aporte al PBI al cierre del 2017 por la mayor captura de anchoveta y la exportación de Harina de pescado, representando el 7% de las exportaciones peruanas y del 30% de la producción mundial de harina y aceite de pescado.

Por otro lado, los consumidores en el mercado mundial vienen demandando productos sanos y de menor impacto ambiental. A pesar de ello, el sector pesquero se ha visto afectado por los cambios climáticos particularmente en aguas interiores y costeras del litoral peruano, originando largos periodos de veda. En ese sentido, las vedas temporales sirven como medida de sostenibilidad y así no se permitan las operaciones de captura debido a circunstancias extraordinarias, como la incidencia de individuos juveniles mayor al 10% de tolerancia de pesca. La importante información de la captura incidental de peces juveniles permite vedar rápidamente zonas en el litoral peruano, en consecuencia genera que sus activos fijos se encuentren en desuso por largo tiempo mientras que; cuando empieza la temporada de pesca dichos activos fijos deben de producir al máximo hasta cumplir el derecho de pesca asignado; estos cambios originan gran desgaste y un impacto negativo en los activos fijos de las empresas pesqueras que producen y exportan harina y aceite de pescado. Para ello; las empresas pertenecientes al sector pesquero deben realizar un análisis sobre el deterioro de sus activos al cierre de cada año como mínimo; de esta manera, las empresas podrán mostrar cifras financieras más reales y determinar su correcta aplicación tributaria.

Desde la perspectiva de la NIC 36: Deterioro del valor de los activos explica cuando debería determinarse el valor recuperable. Según indica esta norma, se debe cumplir al cierre de cada estado financiero evaluar si existe algún indicio de que sus activos se encuentren deteriorados. Si fuera el caso, la norma requiere realizar pruebas mediante la estimación del valor recuperable.

En particular, en el ámbito financiero las empresas del sector pesquero tendrán una variación en su Margen operativo, sus proyecciones de participaciones y flujos de caja por la rotación de sus activos fijos, variación de tasas de interés del mercado y/o endeudamiento por activos. En el ámbito tributario las empresas deberán presentar en su cálculo de Impuesto a la Renta anual adiciones y deducciones (Temporales) diferidas y una variación en el pago del impuesto a la renta por el incremento de gasto por deterioro de uno o más activos.

Es de resaltar, que se deben de establecer procedimientos donde se asegure la aplicación que el valor de sus activos no supere el importe que puede recuperar de los mismos, y si este fuera el caso, el activo se calificaría como deteriorado, y por lo tanto la norma exige que las empresas reconozcan contablemente la pérdida por deterioro. Es importante mencionar, que en la misma también se especifica cuando la empresa revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar en sus estados financieros.

En tal sentido, el presente trabajo de investigación ayudará a determinar los factores internos y externos que impactan en el deterioro del valor de los activos fijos para un determinado ejercicio, asimismo la NIC 36 servirá como herramienta fundamental para que las empresas del sector pesquero que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, puedan medir el exceso del valor de los activos a su importe recuperable, comprobando la existencia del deterioro que haya sufrido los activos o un grupo de activos fijos.

La NIC 36: Deterioro del valor de los activos permite evaluar a las empresas por cada periodo, identificar si existen indicios de deterioro estimando el valor recuperable en algunos de sus activos. Por ello, la empresa evaluará en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la empresa estimará el importe recuperable del activo.

En muchos casos, se ha podido analizar que no se determinaron correctamente los flujos de efectivo, utilizando una tasa de descuento después de impuestos, o tasas WACC con errores de cálculo, lo que generaba que el valor de los activos aumente siendo estos errores muy comunes. En este sentido, se puede concluir que en las empresas más pequeñas se ha encontrado más riesgos de error debido a desconocimiento, o porque no solicitaban servicios de los especialistas adecuados para determinar el valor recuperable de sus activos.

La aplicación de la NIC 36, establece factores correctos para determinar si existe o no algún deterioro de uno o más activos, las empresas necesitan reflejar el correcto valor de sus

activos, sin afectar los resultados de la empresa y el pago del impuesto al estado o que suceda lo opuesto, hoy en día es indispensable aplicar en el ámbito contable la necesidad del uso de las normas internacionales contables, es decir, que todas las empresas comerciales y financieras, deberían adoptar la práctica de dichas normas. Por consiguiente, que permite obtener una mayor razonabilidad en los estados financieros pues exige a las empresas incluir parámetros como el valor de mercado dentro de la contabilidad, de modo que los activos no se presenten sobrevalorados, asegurando que sus transacciones generen mercados de capital válidos.

Finalmente, la estimación de importes por deterioro de valor de los principales activos de una empresa es muy relevante, pues de este modo se refleja razonablemente su situación económica, y se comunica adecuadamente a los usuarios de los estados financieros.

1 CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Normas Internacionales de Información Financiera

Paredes (2016) afirma, las NIIF son normas globales establecidas y promulgadas por el International Accounting Standards Board – IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) Londres. Restringen lineamientos que deben ser incluidos en la contabilidad siendo imprescindible en la elaboración y presentación de los estados financieros a nivel mundial. La adopción de las NIIF ofrece una oportunidad para mejorar la función financiera por medio de una mayor consistencia en las políticas contables, siendo aquellas normas y principios contables que en conjunto con el reconocimiento medición, presentación e información a revelar de las transacciones que son relevantes en los estados financieros. (p. 36).

Torres (2015) afirma, que la implementación de las NIIF causa un impacto positivo en el análisis financiero realmente viéndolo desde el punto de vista cuantitativo, e identificando que los indicadores financieros y perfil de endeudamiento susceptibles de análisis muestran la situación actual de las organizaciones y esto parte de estados financieros valorados bajo el criterio de valor de mercado. Determinar el impacto de implementar las NIIF en un análisis financiero cualitativo tanto como cuantitativo, así otorgar un informe detallado de revelaciones exigidas por las NIIF asociadas con el negocio en marcha, políticas de riesgo, reestructuraciones, segmentos de negocio, hechos relevantes informados después de la fecha de cierre, una vez realizado se logrará cumplir con el objetivo más apropiado a los analistas financieros al adjudicar líneas de crédito. (p. 8).

1.1.1 Antecedentes

1.1.2 Evolución en el mundo

Herrera, Alarcón y Anaíd (2018) afirman que, en cada país de América Latina se debe tomar en cuenta el Marco regulatorio, político y cultural para la aplicación de las NIIF en cada país, considerando los diversos retos que significan puntos de mejora, tomando como base las contingencias futuras, como la falta de tecnología adecuada que permitan llevar la

consolidación de una base contable eficiente o la ausencia de personal calificado para aplicación de dichos cambios. (p. 27)

Calmet y Yerén (2015) en una entrevista a Amaro Oliveira miembro de la junta directiva del IASB; analiza cómo ve el IASB el que Estados Unidos y China, grandes potencias mundiales aún vienen utilizando su propia normativa contable. Para ello indica que el IASB ha realizado investigaciones y ha concluido que de los 140 países analizados el 83% ya exigen el uso de las NIIF y que en Europa ya es requisito la utilización de estas normas. Sin embargo, para el caso de EE.UU. se califica como un país avanzado en la aplicación de las NIIF debido a que la necesidad de la información es muy fluida por las diversas operaciones internacionales, filiales y negocios conjuntos. Asimismo, en China el 30% utiliza las NIIF completas para el propósito de sus operaciones y las diferencias por la utilización de los PCGA de China frente a lo indicado por las NIIF, son insignificantes. Finalmente, de acuerdo a las operaciones tan conectadas nacionales como internacionales se debe manejar un lenguaje global para la información financiera, es por ello, que los líderes del G20, el fondo monetario internacional, el banco mundial, el consejo de Estabilidad Financiera y otros, han expresado su apoyo para la utilización y aplicación de las NIIF. (p. 53-54)

Torres (2015) afirma que, viendo las NIIF desde el punto de vista local recién se toma conciencia de la transformación a partir de enero 2014. Resulta indiscutible que se ha tratado de mejorar las prácticas de conocimiento, medición y presentación sobre la información. En los países de Colombia y toda Europa se ha venido extendiendo por todo el mundo la aplicación de los nuevos estándares de información financiera, presentando resultados más concretos de los procesos de la experiencia puesta en marcha. Los países como España y la Unión Europea no se ven reflejadas por un impacto homogéneo dependiendo del entorno del país donde esta norma se implemente. (p. 13).

Mendoza y Román (2014) afirman que, las NIIF es una herramienta como base para la preparación de los Estados Financieros conformada por parámetros que determinen el desempeño de las empresas reflejando la transparencia y confianza para los inversores permitiéndoles información comparable de alta calidad manejando un mismo lenguaje, incrementa la inversión, la eficiencia del mercado reduciendo el costo de capital productivo. Las NIIF es de aplicación a nivel mundial debido al número de transacciones e información que intercambian y comparten todos los países siendo obligatorio por algunas legislaciones. Por ello, es importante un cuerpo normativo común siendo imprescindible la comparación

de los estados financieros en diferentes lugares geográficos a nivel mundial siendo estas un conjunto de normas globalmente aceptadas y están a la disponibilidad de los mercados de capital en el mundo. (p. 8).

Clavero (2011) afirma que, están diseñadas para las empresas con fines de lucro y materiales de errores de información contable que afecten a personas naturales tanto como jurídicas por error en su emisión o por omitir información. Por ello se cuenta con un marco conceptual que orienta cuando existe dudas sobre la aplicación de situaciones específicas como que es un activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto y definir la medición y el reconocimiento que se deben de emplear para cada una de ellas. (p. 12)

1.1.3 Evolución en el Perú

Calmet y Yerén (2015) afirma que, en los últimos años la aplicación de las NIIF es de mucha importancia aplicándose desde 1998 para ciertas empresas la aplicación de tales Normas es de obligatoriedad. Sin embargo, debido a nuestro amplio y exigente régimen tributario la mayoría de las empresas y contadores colocan a tal régimen en primer lugar para la contabilización y presentación de sus Estados Financieros, ya que de lo contrario con llevaría a un desprendimiento considerable de cifras monetario por el incumplimiento de dichas normas. Para el Perú es el 19 de octubre del 2010 mediante la resolución N° 103-2010, cuando se vuelve obligatorio para las empresas reguladas por la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) preparar sus estados financieros de acuerdo con las NIIF.

Díaz (2011) hace referencia que, las empresas del estado peruano preparan la información financiera en base a la Ley 26887, Ley General de Sociedades de 1997. Asimismo, se debe contemplar lo establecido por el Consejo Normativo de Contabilidad que hace referencia a lo indicado por el IASB, que señala la aplicación de las NIIF. Por otro lado, existen organismos regulatorios como la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS) y Superintendencia del Mercado de Valores (SMV) que tienen la facultad de dictar normas para la preparación y presentación de la Información Financiera, solo a las empresas que se encuentren bajo su supervisión o regulación. (p. 131).

Méndez (2014) indica que, mientras las NIIF se apliquen de forma coherente van a cumplir con el objetivo de realizar la comparabilidad de los Estados financieros, mejorando los

resultados en la distribución y el precio de capital viéndose beneficiados a quienes buscan capital porque se ven reducidos sus costos por cumplimiento. También podemos mencionar que la calidad de las auditorías se realiza con mayor coherencia y cumplimiento de los objetivos incluyendo a empresas que cotizan en bolsa. Cabe mencionar que el objetivo de esta aplicación son puntualmente a empresas lucrativas que no tienen la obligación de rendir cuentas y/o publicar sus estados financieros. (p. 27).

Cárdenas y Manosalva (2014) afirman que, la evolución de las NIIF en el país de Colombia ha causado varias discrepancias aplazando su aplicación debido a que tienen que enfrentar cambios tanto el estado como las diferentes instituciones de la rama contable y económica quienes son los indicados de implementar dicha normativa siendo respaldada la reglamentación por expertos internacionales con la finalidad de armonizar las normas sin perjudicar a los usuarios internos y externos logrando un ambiente de economía globalizado. Si comparamos Colombia con los países europeos este ha tenido un proceso muy lento de actualización en la normativa contable causando retraso en la incorporación a los diversos convenios o tratados internacionales siendo fundamental los indicadores de alta calidad y transparencia. (p.24).

Palomino (2017) afirma que, en el Perú las NIIF se aplicaron de forma gradual y recién fue de obligatoriedad entre los años 2011 y 2012 para las empresas que están supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores. Es necesario mencionar que las empresas que no están supervisadas por la SMV, pero si cuentan con ingresos o activos mayores a 30,000 UIT a partir del año 2013, con ingresos o activos mayores o iguales a 15,000 UIT a partir del año 2014, y por ultimo las que tienen ingresos o activos mayores a 3,000 UIT a partir del año 2015 si están obligadas a adoptar las NIIF. En el Perú aún existen empresas que no están obligadas a adoptar las NIIF en sus estados financieros entre ellas están las que no son supervisadas por la SMV y que no listan en la Bolsa de Valores. Esto conlleva a que estas empresas que formulan sus estados financieros cuenten con información que no es confiable ya que es difícil de comparar tanto para el público externo, inversores, bancos u otras empresas interesadas. Por tanto, la administración contable de las empresas busca en adoptar buenas prácticas contables en las empresas para el avance de sus negociaciones y crecimiento en el mercado. Por ello en algunos casos las empresas están buscando implementar las NIIF permitiéndole facilitar la migración a esta nueva cultura que se va dando en la actualidad. (p. 2,3).

Pedemonte (2017) afirma que, en el Perú las NIIF no eran obligatorias hasta el 25 de junio de 2011 que se publicó la Ley N° 29720, a partir de esa fecha las empresas supervisadas por la SMV que presenten sus estados financieros fuera de plazo serán sancionadas. Es importante la relación que existe entre la contabilidad y la fiscalidad pues estas se encuentran estrechamente relacionadas por las normas tributarias.

“Es preciso mencionar que en algunos casos la Administración Tributaria fundamenta sus argumentos en la norma contable a fin de conceptualizar conceptos tales como: existencias, activo fijo, activo intangible, devengado, ingresos, entre otros, señalando que al no encontrarse estos términos definidos en la norma tributaria, se debe recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera, efectuándolo de manera automática, es decir, sin considerar ningún sustento jurídico que avale dicho procedimiento.” (Pedemonte, 2017)

1.1.4 Fases de Adopción de NIIF

Verón (2012) afirma que, la adopción por 1° vez de las normas internacionales de información financiera migró de normas contables locales a las NIIF; exigiendo a las empresas tener que adaptar el comparativo de sus estados financieros. Las NIIF en la actualidad representan el lenguaje financiero globalmente reconocido, puesto que su impacto global en el uso de las normas proporciona información clara, confiable y oportuna siendo de alta calidad sobre los resultados financieros con el objetivo de cotizar en bolsas extranjeras o emitir deuda en mercados internacionales, solo uno de estos son los diversos beneficios con los que cuentan las empresas y el país, creando nuevos y significativos empleos incrementando el desarrollo del mercado de capitales. (p. 4).

Herrera, Alarcón y Anaíd (2018) afirman que, con el transcurrir del tiempo las empresas cambian y la globalización económica progresa para mejorar la calidad de la información de los estados financieros, las NIC son normas de calidad y eficacia que reflejan la naturaleza económica de las operaciones que se realizan en las empresas. Por ello, se han venido adecuando a las necesidades de cada país, pero siempre requieren de normas más

homogéneas y estandarizadas a nivel global como lo son las NIIF que brindan un enfoque diferente a todas las actividades comerciales que la organización realice midiendo su desempeño financiero y contable en la gestión del negocio. (p. 40).

Herrera, Alarcón y Anaíd (2018) afirman que, el proceso de adopción de NIIF contiene cuatro fases que marcan un antes y un después en la presentación de los estados financieros de la empresa que pretenda adoptar las NIIF, se detallan a continuación:

Fase I - Diagnóstico: Primero se identifican los probables impactos que tendrá la adopción de las NIIF en la empresa, ahora debemos de identificar las diferencias que existen entre las políticas, normas y principios contables que se aplican según PCGA. Asimismo, las que traerán consigo las NIIF; por ende, reconociendo las variaciones que se tendrá en cada empresa de acuerdo al tipo de rubro, entonces se debe gestionar como se debe analizar el entorno empresarial por medio de distintas variables como la complejidad y la industria a la que pertenece dicha empresa. En esta fase es prioridad la comparación entre el tratamiento contable con lo exigido por las NIIF. (Herrera, Alarcón y Anaíd, 2018)

Fase II – Diseño y Planificación: En segundo lugar, este punto orienta a la identificación de mejora sobre los de papeles de trabajo incluyendo la redacción del diagnóstico realizado en la primera etapa para determinar cuál sería el plan de acción y medidas por aplicar de manera cuidadosa para la adopción formal de las NIIF. Se debe de tener en cuenta que esta segunda fase se puede realizar iniciativas en la mejora de sistemas de información de la empresa (tecnología), reformulación de las políticas de acuerdo a la nueva normativa, y en la estructura organizativa de la empresa. (Herrera, Alarcón y Anaíd, 2018)

Fase III - Soluciones e Implementación: En tercer lugar, esta etapa implica llevar a la acción el plan de trabajo en conjunto con todas las medidas identificadas y analizadas previamente, viendo al detalle los ajustes contables cualitativos y cuantitativos después de la adopción, así lograr obtener como resultado un Manual de políticas contables establecido desde ya con la normativa bajo NIIF. (Herrera, Alarcón y Anaíd, 2018)

Fase IV- Documentación: Por último, en esta cuarta etapa se determina la redacción de los impactos en los rubros más significativos de los Estados Financieros de la empresa en los que las NIIF tengan mayor incidencia; se realiza un reporte por cada una de las normas que le son aplicables a la empresa al momento de la conversión. Es importante documentar todo el proceso realizado y las decisiones tomadas durante el mismo para lograr una guía de ayuda

para los posibles acontecimientos futuros que contemple la empresa. En esta última etapa se cumple la mejora en la calidad de los procesos de registro y control de la información de la empresa en el manejo diario de sus transacciones. (Herrera, Alarcón y Anaíd, 2018)

1.2 NIC 36: Deterioro del valor de los Activos

1.2.1 Definición

Herrera, Alarcón y Anaíd (2018) refieren que, la medición de los activos deteriorados a su importe recuperable brinda a los inversores y otros acreedores potenciales información importante ya que los activos contribuyen directamente a través de su venta o mediante su uso a los flujos de efectivo de la empresa. Se requiere que el importe recuperable de un activo sea mayor al valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso, así determinara el beneficio económico asociado con el activo. El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Las pérdidas por deterioro del valor se reconocen como gasto en el estado de resultados integrales, cuando se reconoce dicho valor se debe reducir el importe en libros del activo, en caso de que una unidad generadora de efectivo deteriore su valor primero se debe reducir la plusvalía y a continuación los otros activos en forma proporcional sobre la base de sus importes. El principio de esta Norma se determina que un activo no debe contabilizarse en los estados financieros por un importe mayor al que podría recuperar a través de su uso o venta, siendo el mayor entre los dos valores. La “prueba del deterioro”, significa evaluar el importe recuperable de un activo y compararlo con su valor en libros. (p. 49).

Peña & Catina (2018) afirman que, la NIC 36 tiene como propósito fundamental brindar los procedimientos adecuados a las empresas con el fin que conozcan y apliquen procesos que garanticen a los inversores fiabilidad y contabilización por un valor o importe real, el cual no sea superior a su valor recuperable. (p. 19).

Para Cajo y Álvarez (2016) indican que, la definición del deterioro se basa en el beneficio económico futuro que se adhiere al activo estas se consumen a través de uso o utilización. No dificulta, la obsolescencia y el deterioro natural producido por la falta de utilización o el deterioro excepcional por causas ajenas a la empresa, ocasionan una disminución en los

beneficios esperados del activo. Por lo tanto, el deterioro del valor es la pérdida de los beneficios económicos futuros de un activo. (p. 534)

1.2.2 Importancia de la NIC 36

Becerra (2015) afirma que, de acuerdo a los cambios más interesantes, así como los principios de la NIC 36 manifiesta que esta norma puede ser reemplazada por otras, quiere decir que existen otras normas para emplear los mismos procedimientos anteriormente mencionados. Es importante mencionar que esta NIC 36 no analiza los deterioros de valor en los inventarios, los activos por impuestos diferidos y tampoco los activos que surgen de contratos de construcción, o los que se originan por realizar prestaciones a favor de los empleados, ni de los deterioros de valor en la mayoría de los activos financieros, que se maneja dentro de la contabilidad. (p. 50)

1.2.3 Objetivos

La NIC 36 (2004) indica que, la empresa cuenta con procedimientos para que esta se asegure de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea mayor a su importe recuperable. Por lo tanto, el activo se presentaría como deteriorado y; la Norma exige que la empresa está obligada en reconocer una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también indica y especifica cuando la empresa revierte la pérdida por deterioro del valor, así también como la información a revelar. (párr.1)

Peña & Catina (2018) afirman que, la base fundamental que regula esta normativa es brindar los procedimientos que las organizaciones pequeñas, medianas y grandes deben de aplicar para una correcta contabilización de sus activos por un valor de importe que no sea mayor a superior a su costo recuperable. Podemos destacar que el reglamento de la NIC 36 exige que las organizaciones reconozcan una pérdida por deterioro del costo real del bien. (p. 19).

Camacho y Mendieta (2012) afirman que: el objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una empresa deberá aplicar a sus activos contabilizando por un importe que no sea superior al importe recuperable. Un activo estará contabilizado por

encima de su importe recuperable siempre que su importe en libros sea mayor al importe que se pueda recuperar del mismo a través de su uso o de su venta. Solo si el activo se presentará como deteriorado, la Norma exige que la empresa reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuando la empresa tiene que revertir la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar. (p.33).

Becerra (2015) afirma que, el objetivo de esta norma es que las empresas establezcan procedimientos para asegurar el valor de sus activos y no supere el importe a recuperar. Este activo estará contabilizado sobre su importe recuperable cuando el valor en libros exceda del importe que se puede recuperar a través de su uso o de su venta. Si fuera el caso, el activo se calificaría como deteriorado y la Norma exige que la empresa reconozca contablemente la pérdida de valor por deterioro. También menciona la Norma que cuándo la empresa debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido este tipo de deterioro de valor. (p. 47).

Gallardo (2010) afirma que, el objetivo de las NIC 36 es exigir el cumplimiento de las normas internacionales de contabilidad a nivel mundial. Por ello, nace de la necesidad de los usuarios de mostrar estados financieros confiables en diferentes ópticas y sobre todo con la finalidad de armonizar los procesos contables siendo esta relevante, objetiva y comparable a nivel mundial. (p. 32)

1.2.4 Alcance

La NIC 36 (2004) indica que, no se deberá tener en consideración esta norma para las contabilizaciones por; inventarios, activos que surgen mediante contrato de construcción, activos por impuestos diferidos, activos que procedan de beneficios de empleados, activos financieros contemplados en la NIIF 9, propiedades de inversión los cuales sean medidos a su valor razonable, activos biológicos, costos de adquisición diferidos y activos intangibles que surjan por contratos de seguro y activos no corrientes calificados para ser vendidos; debido a que las normas que contemplan estos conceptos, establecen requisitos mínimos para su reconocimiento y medición. (párr. 2-3)

Camacho y Mendieta (2012) afirman que, esta Norma no se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, tales como Inventarios, activos surgidos de los

contratos de construcción, activos por impuestos diferidos, activos procedentes de beneficios a los empleados, activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NIC 39 instrumentos financieros, reconocimiento medición, propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable, activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se midan según su valor razonable menos los costos de venta, costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF contratos de seguro, activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas. (p. 24).

Becerra (2015) afirma que, en la actualidad esta filosofía de la normativa del manejo contable mediante la aplicación práctica de técnicas de gestión con el fin de controlar los recursos financieros de las empresas, lo cual se requiere realizar el respectivo análisis que consta de la planificación, ejecución y control, el cual ha sido diseñado para otorgar la información financiera oportuna. Debido a escasa garantía de uniformidad que tiene la contabilidad no es posible concebir un solo protocolo y técnicas de seguridad que respondan a todas las necesidades. (p. 48)

1.2.5 Medición

Carrillo y Reyes (2015) afirman que, la medición cuando se procede el momento de su reconocimiento del activo mientras que cumpla las condiciones para ser reconocidos como mismo se medirá a su costo. (p. 18).

Bravo (2018) afirma que, para poder medir el importe recuperable tenemos que determinar el mayor entre el precio de venta neto y el valor en uso. (p.15)

1.2.5.1 Medición del importe recuperable

La NIC 36 (2004) señala que, no siempre será necesario determinar el valor razonable de un activo o grupo de activos ya que, si el valor en uso del activo excede al importe en libros, no tiene caso estimarlo ya que no se deberá hacer ningún asiento en la contabilidad. (párr. 19)

La NIC 36 (2004) señala que, es posible medir el valor razonable de un activo menos los costos para vender, aún si no existiese el precio en un mercado activo; sin embargo, existen ocasiones en el que no se puede estimar el precio base, en estos casos la empresa podrá utilizar el valor en uso como el importe recuperable del activo. (párr. 20)

Becerra (2015) afirma que, la NIC 36 considera tomar en cuenta la evaluación del importe recuperable, teniendo en cuenta que prevalece el de mayor cuantía entre el precio de venta neto y el valor de uso. Para la NIC 36 el precio de venta neto, representa el importe que se puede obtener de la venta del activo, al realizarse una transacción de forma libre, del cual se efectúa entre un comprador y un vendedor ambos bien informados, se debe de considerar cualquier costo de incremento atribuible de forma directa a la operación de desapropiación del activo. (p. 51).

Aures, Caceres y Unocc (2016) indican que, las máquinas, equipos diversos y muebles que estén próximos a ser renovados por el deterioro sufrido, por ello cuando no se realiza una medición de los activos fijos a su importe recuperable, esto va generar que la empresa se encuentre integrada a una correcta gestión de sus bienes en uso. (p. 5)

1.2.5.2 Valor razonable menos los costos para la venta

Becerra (2015) afirma que, no siempre es necesario determinar el cálculo del valor razonable del activo, menos los costos de venta y su valor en uso. Solo vale determinar que estos importes sean mayores en el archivo del activo, este no sería afectado en su valor, por ello no sería necesario calcular otro valor del activo. (p. 52).

Rodríguez, González y Esteves (2009) afirman que, si el valor en uso excediera el valor razonable del activo menos los costos de venta, se deberá considerar al valor en uso como su importe recuperable. Entonces este será constantemente el caso de un activo que se mantiene para su uso. El importe recuperable se define para un activo individual, siempre que este mismo genere de forma independiente entradas de efectivo. (p. 11).

Según Oliveros (2017) la NIC 36 define el valor razonable menos los costos de ventas como el importe que se obtiene por resultado de la venta de un activo en una transacción que se realizó en mutuo acuerdo por las partes interesadas y debidamente informadas, menos los

costos de uso; donde el valor razonable se calcula por medio de la aplicación de la NIIF 9, y en caso no se pueda medir el activo la empresa podrá usar el valor de uso del activo como su importe recuperable. Por lo tanto, el valor de uso se define según su cálculo estimado, sea el valor presente de los futuros flujos de caja que se obtendrá del desarrollo del activo, posibles variaciones en los flujos de efectivo futuros; el valor temporal del dinero; o si presenta una inseguridad del mercado en ese caso puede tomarse el precio del activo. (p. 11)

1.2.5.3 Valor en uso

La NIC 36 (2014) indica que, los elementos que deberán reflejarse en el cálculo como; la estimación de los flujos de efectivo que la empresa espera a un futuro, posibles variaciones en el importe o distribución de flujos de efectivo futuros, la tasa de interés de mercado sin riesgo, precio por la presencia inherente del activo y factores como liquidez que se espera obtener de activo. (párr.30)

Becerra (2015) afirma que, en cuanto al valor de uso, es la cantidad presente de los flujos de efectivo estimados que frecuentemente son esperados, además se requiere que termine la operación continuada del activo a través de su vida útil, como también de su desapropiación al final del respectivo período. (p. 52).

Según Rodríguez, González y Esteves (2009) afirman que, si el valor en uso excediera el valor razonable del activo menos los costos de venta, se deberá considerar al valor en uso como su importe recuperable. Entonces este será constantemente el caso de un activo que se mantiene para su uso. El importe recuperable se define para un activo individual, siempre que este mismo genere de forma independiente entradas de efectivo. (p. 11).

De forma adicional Bravo (2018) afirma que, el valor en uso representa el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo. Siendo el valor que podría obtener la empresa por el uso continuo del activo y su disposición al final de la vida útil. (p. 10)

1.2.5.4 Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

La NIC 36 (2004) indica que, la empresa determinará el valor del uso de acuerdo a lo siguiente, en proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, y estas deben representar las mejores estimaciones de la gerencia sobre todas las condiciones económicas que resulte a lo largo de su vida útil restante del activo. Debe otorgarse mayor peso a las evidencias externas de la empresa, basándose en proyecciones de flujos de efectivo en presupuestos financieros más recientes aprobados por la gerencia, se debe de excluir cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que surjan de reestructuraciones futuras. Las proyecciones basadas en estos presupuestos deben de cubrir como máximo un periodo de cinco años, a menos que justifique un plazo mayor. Las proyecciones anteriores que se utilicen para los años posteriores escenarios deben ser con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente. Y esta tasa de crecimiento no debe de exceder de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para los países en los que opera la empresa y para el mercado en el que se utilice el activo, salvo que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor para la empresa. (párr.33)

Yalitzá (2011) afirma que, las proyecciones de entradas de efectivo procedentes del uso continuo del activo, proyecciones de salida de efectivo del cual es necesario incurrir y así generar entradas de efectivo por el uso continuo del activo, cabe resaltar que se debe incluir los pagos que sean necesarios para el uso del activo siendo atribuidas directamente o distribuidas de acuerdo a una base que sea razonable y uniforme del activo. Los flujos netos de efectivo que recibirán su pago por la venta o disposición del activo al final de su vida útil. Los flujos netos de efectivo futuros se estimarán para el activo contando con un estado actual del activo. Estas estimaciones de flujos de efectivo no se incluirán en entradas o salidas de efectivo futuro estimado se espere y que surjan de una futura reestructuración donde la empresa no se comprometa a recibir mejoras o aumentos sobre el rendimiento del activo. (p. 22)

1.2.5.5 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

La NIC 36 (2004) indica que, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros deben de incluir proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continua del activo, si es necesario incurrir para generar entradas de efectivo por el uso continuo del activo, puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme al activo. (párr.39).

Yalitza (2011) señala que, estas salidas de efectivo futuros se estimarán sobre el activo en su estado actual, sabiendo que el valor en uso no se podrá ver reflejado en las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos que se relacionen. Los flujos de efectivo futuros estimados se verán reflejados. Los flujos de efectivo futuros se estimarán hipotéticamente mediante la tasa de descuento. Por ello el valor temporal del dinero se debe de considerar en descuento en las estimaciones de flujos de efectivo futuros, entonces estos serán excluidos de las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. Puesto se sabe que la tasa de descuento se define antes de impuestos y los flujos de efectivo se han de estimar antes de los impuestos a las ganancias de la empresa. (p. 22)

1.2.5.6 Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

La NIC 36 (2004) indica que, los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que se genere las transacciones, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento adecuada para esa moneda. La empresa debe convertir el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso del activo. (párr.54)

Betancourt y Gutiérrez (2012) afirman que, el importe recuperable de acuerdo a lo que resulte más apropiado, convertido a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese valor quiere decir que sería la tasa de cambio de cierre al final del periodo sobre el que se informa. Entonces lo que ocasionaría esta comparación puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no reconocerse como moneda extranjera, o viceversa. Esto sucede cuando se presenta varios tipos de cambio, en ese caso se utilizará aquél en el que pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción, siempre que tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la medición. (p. 106)

1.2.5.7 Tasa de descuento

La NIC 36 (2004) indica que, cuando la tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que evidencien las evaluaciones actuales del mercado al que corresponde entonces el valor temporal del dinero, y los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas. (p. 55)

Bravo (2018) señala que, se debe de describir los criterios para tomar la tasa de descuento a utilizar para calcular el valor en uso. Por ello se debe utilizar la tasa antes de impuestos, considerando las condiciones del mercado y el valor temporal del dinero, asimismo los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas. (p. 11)

1.2.6 Reconocimiento

La NIC 36 (2004) indica que, la empresa debe evaluar al final de cada periodo, si existiera algún indicio de deterioro para uno o unos de sus activos; si este fuera el caso la empresa debe determinar el importe recuperable de tales activos. La empresa de confirmar como mínimo factores externos e internos para determinar los indicios de deterioro. (párr. 9-12)

Según Becerra (2015) la NIC 36 exige el reconocimiento de pérdida por deterioro, siempre que el valor en libros del activo en cuestión sea mayor que su importe recuperable. Entonces esta pérdida debe ser tratada como un cargo en el estado de resultados. Entonces el objetivo de esta Norma consiste en establecer los mecanismos, que la empresa comercial debe aplicar, con el objetivo de asegurar que el valor de sus activos no supere el importe que puede recuperar de la aplicación de los mismos. (p. 51).

Según Olaya (2017) un factor importante en el tratamiento contable de propiedad, planta y equipo, es la diferencia que surge desde el reconocimiento inicial y la medición posterior, de acuerdo a la NIC 36, por tanto, es importante el reconocimiento inicial cuando esta ocurre por primera vez de debe incorporar en los estados financieros una transacción. En el caso de propiedad, planta y equipo debe ser reconocido como activo si los beneficios económicos a futuro serán para la organización y si el costo se puede medir con fiabilidad de acuerdo a la

normatividad de la NIC 36, una vez realizada el reconocimiento inicial se deberá determinar la medición posterior y para ello se contempla dos modelos según la NIC 36 uno del costo y otro de revaluación. Cabe precisar que al escoger un modelo de medición posterior se debe establecer en la empresa como política contable al conjunto de partidas y no de forma individual. (p. 6).

Bucheli & Ximena (2015) afirman que, cuando se realice el reconocimiento de pérdidas por deterioro, se debe evaluar al final de cada período sobre el que se informa, si estas pérdidas por deterioro reconocidas en períodos anteriores, ya no existen o en su defecto han disminuido. Una vez verificado estos indicios, la vida útil, el método de depreciación o el valor residual podrían ser revisados y ajustados. De acuerdo a este resultado se debe de realizar el incremento del valor en libros de un activo luego de reversar pérdidas por deterioro, éste no podrá exceder al importe en libros que se habría obtenido sin el reconocimiento del deterioro en períodos anteriores, en el caso de reversión también se debe estimar un nuevo importe recuperable. Se debe de tomar en cuenta que el registro contable dependerá de la política contable que haya determinado cada empresa para la medición posterior, por lo tanto si se realizó al costo histórico, la reversión de la pérdida por deterioro debe reconocerse en el resultado del período, pero en el caso que se realice por el método de revaluación, la reversión de la pérdida por deterioro se reconoce en otro resultado integral y por tanto se incrementa la cuenta superávit por revaluación relacionada con tal activo. (p. 30)

Figura 1. Proceso anual de evaluación del deterioro del valor de los activos

Adaptado Instituto Pacífico. Manual Práctico de las NIIF tratamiento contable tributario p. 530

1.2.6.1 Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

Según Olaya (2017) cuando se realice el reconocimiento inicial del activo la empresa debe determinar la base de medición posterior, por ello mencionaremos dos modelos que servirá para medir el activo una es el modelo del costo y la otra de revaluación de acuerdo a la NIC 36. Entonces al escoger un modelo de medición posterior este se debe de establecer como política contable y no se deberá emplear de forma individual sino en todo su conjunto de partidas de propiedad, planta y equipo. (p. 6).

En la NIC 36 (2004) indica que, el valor de un activo se reducirá hasta que este alcance su importe recuperable, siempre que este último sea menor al valor en libros. Esta reducción se conoce como pérdida por deterioro del valor. (párr. 59)

La pérdida por deterioro antes mencionada por la NIC 36 (2004) indica que, debe ser reconocido en el resultado del periodo, esté procedimiento no es aceptado para activos que hayan sido revaluados de acuerdo a lo referido por otra norma (NIC 16), si el activo haya sufrido una revaluación deberá ser tratada como un decremento de la revaluación reconocido en otro resultado integral evitando un superávit en la revaluación del activo, de acuerdo a lo especificado por esta norma en la sección de reversión de pérdidas. (párr. 60 y 61)

La NIC 36 (2004) indica que, para el caso de que el importe recuperable de un activo sea mayor al importe en libros, la empresa deberá reconocer un pasivo, siempre y cuando otra norma así lo requiera, de lo contrario no debe efectuarse ningún registro. (párr. 62)

Según lo indicado por la NIC 36 (2004) si la empresa ha reconocido una pérdida por deterioro, esta debe ajustar el valor a distribuir por depreciación de manera que, en periodos futuros se distribuya el nuevo importe en libros del activo menos su valor residual a lo largo de la vida útil que resta del activo. (párr. 63)

La NIC 36 (2004) indica que, en concordancia con la NIC 12 la empresa deberá reconocer un activo o pasivo diferido por el registro por deterioro del valor de los activos. (párr. 64)

Finalmente, Bravo (2018) concluye que, para determinar contablemente el importe por deterioro, a continuación, se debe de analizar si el importe en libros es mayor al valor recuperable, si ese fuera el caso se va disminuir el importe en libros hasta que alcance dicho valor. Cabe resaltar que la pérdida por deterioro del valor se reconoce dentro de los

resultados del periodo, a menos que se trate de un activo revaluado. Entonces la evaluación de la existencia de algún indicio sea interno o externo de deterioro del valor debe realizarse en cada estado de situación financiera, como también las pérdidas reconocidas en años anteriores que reflejen disminución. (p. 12)

1.2.7 Unidades generadoras de efectivo – UGE

Olaya (2017) afirma que, al realizar un análisis de la NIC 36 mencionaremos un término citado es activo cuando se refiere al activo individualmente o también llamado unidad generadora de efectivo, cuando no son individuales, por lo tanto es indispensable comprender el concepto: “Unidad generadora de efectivo, quiere decir que es un grupo de activos pequeños, que produce entradas de efectivo a favor de la empresa, que son, en su mayoría, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos. Así mismo, resalta la definición de activos comunes, diferentes de la plusvalía, los cuales contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras. (p. 4)

1.2.7.1 Identificación de la UGE

Yalitza (2011) afirma que, la unidad generadora de efectivo se considera al grupo que se identifica de activos más pequeños, el cual genera entradas de efectivo para la empresa que son independientes de los flujos de efectivo que provienen de otros activos. (p. 27).

La NIC 36 (2004) indica que, la empresa debe determinar el deterioro del valor de cada activo si en el caso la empresa no pueda determinarlo, la empresa deberá determinar el importe recuperable de una UGE a la que pertenece el activo. Para ejemplificar la norma indica que, si el activo no pueda determinarse el valor en uso del activo como valor próximo al valor razonable o cuando el activo no pueda generar entradas de efectivo considerable y por sí solas, dependiendo de otros activos. (p. 66 y 67)

Según lo indicado por la NIC 36 (2004) la empresa deberá evaluar el mercado activo para los productos que elabora un activo o grupo de activos, si las entradas de efectivo del activo

o grupo de activos está afectada por precios internos de transferencia, la empresa deberá utilizar la mejor estimación para evaluar los precios futuros que pueda efectuarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, debiendo estimar; las entradas de efectivo futuras para determinar el valor en uso del o los activos; y las salidas de efectivo futuras para determinar el valor en uso del o los activos afectadas por precios internos de transferencia. (p. 70)

Las UGE según lo indicado por la NIC 36 (2004) se deberán tener identificadas de forma uniforme a cada periodo, es decir; si la empresa determina que un activo pertenece a una UGE distinta a la UGE del periodo anterior u algún otro cambio, se exige a la empresa que revele ciertas informaciones para el caso que se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor o alguna reversión por deterioro, correspondiente a la UGE. (p. 72)

1.2.7.2 Importe recuperable e importe en libros de una UGE

Rodríguez, González y Esteves (2009) afirma que, el importe recuperable de un activo o también conocido como una unidad generadora de efectivo tiene que ser el mayor comparando entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor en utilización. Cabe precisar que no siempre es necesario el cálculo entre el valor razonable del activo menos los costos de venta o su valor en uso, se debe de tomar en cuenta que mientras cualquiera de esos importes excediera el importe en libros del activo, daría como resultado el deterioro de su valor. Si se presentara el caso que no se pudiera determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta entonces la empresa podría tomar como importe recuperable al valor en uso del activo. (p. 10)

La NIC 36 (2004) indica que, para determinar el importe recuperable de una UGE se realizará de manera uniforme, tal como se determinará el valor en libros de las UGE; es decir, para el importe en libros se deberá tomar en cuenta el valor en libros de los activos que puedan ser atribuidos de forma directa o distribuidos en base a un criterio razonable y uniforme a la UGE las cuales generarán entradas de futuras de efectivo, determinantes para el valor en uso de la UGE; y no debe incluir ningún pasivo reconocido al importe en libros a menos que el importe recuperable de la UGE no pueda ser determinado sin tomar en cuenta tal pasivo. (p. 75)

1.2.7.3 Pérdida por deterioro del valor de una UGE

La NIC 36 (2004) indica que, se reconocerá una pérdida por deterioro a una UGE siempre y cuando el importe recuperable sea menor al importe en libros del grupo de activos, distribuir el valor a cada activo disminuyendo el valor de cada uno, en primer lugar, se deberá asignar al importe asignado como plusvalía para luego asignarlo a cada activo prorrateando en función del importe en libros de cada uno del grupo de activos. (p. 104)

Adicional al párrafo anterior, la NIC 36 (2004) indica que, la empresa no debe reducir el valor del activo por debajo del mayor valor de su valor razonable menos los costos de disposición (si se pudiese medir), su valor en uso (si se pudiese determinar) y cero. Siendo así, la empresa deberá distribuir la pérdida por deterioro que no pudo ser distribuida a los demás activos de forma proporcional, correspondiente al grupo de activos. (p. 105)

A manera de conclusión la NIC 36 (2004) determina que, la empresa reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una UGE, cuando así lo requiera otra NIIF. (p. 108)

1.2.8 Reversión de pérdidas

Según lo indicado por la NIC 36 (2004) la empresa deberá evaluar al final de cada periodo, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en anteriores periodos ya no debe de existir y debe disminuirse; si fuera así la empresa deberá estimar de nuevo el importe recuperable. (p. 110)

Como ejemplo a lo expuesto en el párrafo anterior la NIC 36 (2004) se indica que, la empresa deberá considerar como mínimo los indicios de fuentes internas o externas de información. (p. 111)

1.2.8.1 Reversión de pérdidas por deterioro del valor de un activo individual

Según señala Bravo (2018) afirma que, si existieran indicios internos o externos de que una pérdida por deterioro del valor sea reconocida para un activo que ya no existe o ha disminuido, entonces indica que la vida útil restante se aplica el método de depreciación o el valor residual necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la NIIF que sea aplicable al activo. Por ello después de revertir pérdidas por deterioro, en el caso de activos individuales, los importes de la depreciación del activo deberán ajustarse para los periodos posteriores, es decir, distribuir el importe en libros revisado del activo hasta el final de su vida útil. (p. 13).

La NIC 36 (2004) indica que, la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no deberá exceder al importe en libros que pudo haberse obtenido si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores. Esta se deberá reconocer en el resultado del periodo, a menos que el activo haya sido revaluado (NIC 16), esta reversión a dicho activo será tratado como se indica en la norma (NIC 16). (p. 117 y 119)

1.2.8.2 Reversión de pérdidas por deterioro una UGE

La NIC 36 (2004) indica que, la reversión de una pérdida por deterioro del valor de una UGE, se distribuirá entre todos los activos que forman parte del grupo de activos; estos incrementos se deben de tratar como reversiones de activos individuales y se aplicará tal como se indica en el párrafo anterior. Estas reversiones no deben de incrementarse por encima de; su importe recuperable y su importe en libros que ha sido determinado (neto de depreciación) de no haberse reconocido ninguna pérdida. (párr. 122 y 123)

1.2.9 Información a revelar

Olaya (2017) afirma que, respecto a la reversión de un deterioro la empresa estará en la obligación de revelar el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, también la partida o partidas del estado de resultado integral del cual estén incluidas las reversiones, es decir la perdida por deterioro reflejado en las cuentas que se han visto afectadas. (p. 2).

Rodríguez, González y Esteves (2009) afirman que, la empresa revelará el importe de las perdidas por deterioro del valor reconocidos en el resultado de periodo, las partidas del estado de resultados, el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del periodo, las pérdidas por deterioro del valor revaluado reconocido en el patrimonio neto del periodo y por último las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de los activos. (p. 27)

1.2.10 Indicios de deterioro

Cajo y Álvarez (2016) indican que, las empresas deben evaluar como mínimo los indicios de deterioro para determinar si el activo está deteriorado, analizando los factores internos y externos:

Factores Externos:

- Indicios observables de que el valor de los activos ha disminuido significativamente, como consecuencia del paso del tiempo o de su normal uso. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)
- Cuando en un futuro el activo va a tener cambios significativos en temas legales, económico, tecnológico o en el mercado donde opera o bien en el que está destinado el activo. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)
- Durante el periodo las tasas de interés del mercado u otras tasas en referencia a los rendimientos de inversiones, han tenido incrementos afectando la tasa de descuento utilizada para el cálculo de uso del activo, ocasionando una disminución en el importe recuperable de forma significativa. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)
- El importe en libros de los activos netos de la empresa es mayor que su capitalización bursátil. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)

Factores Internos:

- El activo dispone de evidencia sobre el deterioro u obsolescencia física. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)
- Cuando el activo ha sufrido cambios significativos por la manera en que se usa que afectan desfavorablemente a la empresa; es decir, que el activo este ocioso, tenga planes de discontinuación o restructuración en las actividades del activo, planes para disponer del activo. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)
- Cuando el activo dispone de evidencia con informes técnicos, indicando que el rendimiento no es el esperado para el activo. (Cajo y Álvarez, 2016, p. 529)

1.3 Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta

1.3.1 Impacto en los Estados Financieros

Nava (2009) sostiene que, el impacto en los Estados Financieros es efecto de un correcto análisis en la parte financiera de una empresa. Es por ello, que las empresas deben considerar que en una economía tan cambiante los valores de los precios de los bienes y servicios se distorsionan y causan variación en las cifras de los estados financieros, razón de ello los

encargados deben ajustar los pasivos y activos para determinar el efecto en dichas partidas y proporcionar información válida, actualizada, precisa y adecuada para la correcta toma de decisiones.

De la Hoz (2008) indica que, es importante que las empresas realicen un flujo de información que permitan identificar claramente las variaciones presentadas, asimismo la experiencia indica que se utiliza herramientas de análisis para identificar dichas variaciones, tanto que son fundamentales para determinar saldos correctos y sirven de apoyo a la toma de decisiones estratégicas empresariales.

Pastor (2009) afirma que, la gestión financiera debe ser encarada de manera sistemática y metodológicamente para que las organizaciones puedan realizar diferentes tipos de análisis. Es por ello que se debe seguir fases secuenciales y lógicas, como la planificación, ejecución y análisis, permitiendo estructurarse de manera adecuada para la toma de decisiones.

Padilla (2015) indica que, el impacto en los Estados Financieros es el examen, comparación, distinción y síntesis de las condiciones, elementos, propiedad y características financieras en las empresas, es decir, analizar de forma profunda elementos que influyen directa o indirectamente en el desempeño financiero; en donde no solo se deben considerar aspectos financieros expresados en los Estados financieros, sino que trata de evidenciar que aquellos aspectos sin ser cuantificables afectan en pequeña o gran parte a los estados financieros. (p.5)

Andrade (2011) indica que, para el análisis de los Estados Financieros básicos además de los ratios financieras, se debe analizar también de forma horizontal y vertical.

Análisis vertical: se debe analizar todas las partidas contra una cuenta importante, es decir, se debe analizar la estructura de los Estados Financieros. Para el Estado de Situación Financiera se debe analizar cada una de las cuentas contra el total de activo, mostrando la participación de cada cuenta en la información financiera, de este modo se podrá analizar la empresa con otras del mismo sector. Finalmente, si existe diferencias considerables entre mismas partidas se deberá profundizar el análisis. (Andrade 2011)

Análisis horizontal: Muestra la variación de las partidas a lo largo de los años, mostrando el cambio porcentual que ha sufrido una cuenta específica, indicando si se redujo o se incrementó de un año a otro. (Andrade 2011)

Van & Wachowicz (2002) indican que, se puede analizar información relevante mediante el análisis de tamaño común y de índice. Para el primero, se deben expresar en porcentaje las distintas partidas del Balance General en relación al Activo Total y los rubros del estado de resultados como porcentajes de las ventas netas. Para el segundo, las partidas del balance general y el estado de resultados se deben de expresan como un índice relativo, tomando como base un año en específico. (p. 154)

1.3.2 Impacto en el Impuesto a la Renta

El artículo 31 de la Ley del impuesto a la renta indica que: Las mercaderías u otros bienes que el propietario o propietarios de empresas retiren para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generan resultados alcanzados por el Impuesto, se considerarán transferidos a su valor de mercado. (SUNAT, 2018)

El inciso f del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no sean deducibles para la determinación de renta imponible de tercera categoría las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley. (SUNAT, 2016)

El Artículo 20 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta indica que, si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta ley. (SUNAT, 2016).

El código tributario especifica claramente en la Norma IX lo que se debe tener en cuenta para determinar el impacto en el Impuesto a la Renta:

“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho” (Sunat, 2014)

Por otro lado, en el capítulo IX, el artículo 33 del reglamento de la ley del impuesto a la renta indica tácitamente lo siguiente en referente a lo contabilizado por las NIIF:

“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 condicionen 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”. (Sunat, 2014)

Van & Wachowicz (2002) se refiere a los impuestos diferidos como una diferencia entre la determinación de los gastos financieros y para los fines fiscales. Como ejemplo es la determinación de la depreciación de activos fijos, ya que muchas empresas optan por la depreciación de línea recta, pero si recurren a la depreciación acelerada para términos fiscales, es ahí donde ocurre un impuesto diferido, lo mismo ocurre con otras situaciones contables. A este acto la empresa genera “temporalmente” el pago de impuestos ocasionando que las utilidades fiscales sean menores que las utilidades contables; para esto los contadores deberán crear una cuenta de impuestos diferidos en el pasivo a largo plazo en el balance general, de esta manera se cumple la ecuación contable, igualando los impuestos registrados y los que en realidad se deben pagar.

“Los impuestos diferidos no son lo mismo que los impuestos por pagar. Estos últimos se deben cubrir durante el año, mientras que los impuestos diferidos son “pagaderos” en una fecha futura no definida” (Van & Wachowicz, 2002)

1.4 La NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta

1.4.1 La NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros

Una entrevista realizada por la Empresa Editora el Comercio (2016) a Juan Carlos Mejía, director de auditoría de KPMG señala que, en el sector extractivo se ha visto afectado por las variaciones en los factores determinantes en el valor de los activos en etapa operativa ya que los metales se han visto afectados en los factores externos presentados como; la variación significativa de los tipos de cambio, la disminución de los precios de metales, el incremento de los costos de producción, costos de desmantelamiento, entre otros generando la necesidad de evaluar el importe recuperable del grupo de activos que poseen las empresas de dicho sector. Mejía recomienda que las empresas deben evaluar al final de cada periodo el valor de cada activo o grupo de activos de manera que puedan estimar de manera correcta el importe recuperable de cada activo, reconociendo la pérdida por deterioro para finalmente mostrarlo en los Estados Financieros. (Editora el comercio, 2016)

Según la Sociedad Nacional de Pesquería (2018) indica que, la industria peruana pesquera tiene como activos fijos a 834 embarcaciones y 110 plantas, equivalente a una inversión de 7 millones de dólares, entre las flotas que posee el sector pesquero encontramos, flotas con redes de cerco, con redes de arrastre, artes de pesca multipropósitos y de trampas, distribuidas a lo largo de todo el litoral peruano. (SNP, 2018)

Según Deloitte (2017) indica que, los deterioros del valor de los activos requieren establecer requerimientos para garantizar que los activos sean llevados a un valor no mayor a su cantidad recuperable e indica cómo se calcula la cantidad recuperable, la pérdida por deterioro o su reversa. La NIC 36 aplica a todos los activos que no estén incluidos en el alcance del IAS 36 ya que sus requerimientos son por separado. La pérdida por deterioro se debe reconocer cuando el valor en libros de un activo excede su cantidad recuperable. Tener en cuenta que la pérdida se reconoce en utilidad o pérdida para los activos llevados al costo siendo tratada como una disminución de la revaluación para los activos llevados a la cantidad revaluada. (p. 84)

Ferrer & Valdivia (2016), definen a un activo aduciendo que este debe generar beneficios económicos futuros a favor de la empresa, en referencia a ello, establece que la empresa debe analizar si dichos activos presentan indicios de deterioro evaluando las fuentes internas y externas de información, comprobando que lo contabilizado no sea superior a su valor recuperable. Cabe aclarar, que tiempo atrás las organizaciones hacían dicha evaluación en base a lo registrado en el comprobante de pago, concluyendo que ese valor es su valor actual, pero en la actualidad las empresas deben analizar su valor en función al valor del activo en el mercado, asegurando que lo contabilizado no exceda su valor recuperable. (p.465)

Ferrer & Valdivia (2016) indican que, para medir el valor recuperable se debe evaluar el valor razonable y su valor en uso, considerando el mayor en caso contrario se deberá provisionar la diferencia, como perdida por deterioro. Para el Valor razonable indican que se deberá evaluar el precio determinado en un compromiso de venta mutua menos los costos marginales de venta, en caso no existiera un compromiso formal se deberá tomar el precio del mercado activo más reciente, en caso de que no existiera un compromiso de venta o mercado activo, se deberá tomar el precio de transacciones de activos similares en la misma actividad. Para el Valor en uso se deberá estimar los flujos de efectivo futuros que una empresa espera obtener del activo a través de su uso a lo largo de su vida útil, descontándolo para medirlo a valor presente, se deberá tomar en cuenta las posibles variaciones en el futuro de dichos flujos, el valor del dinero en el tiempo (tasa de interés sin riesgo), precio de soportar la incertidumbre inherente del activo y otros factores que puedan influir en tales flujos. Finalmente, indican que las empresas deberán realizar sus proyecciones de flujos de efectivo e identificar la correcta tasa de descuento. (p. 467)

En un artículo de noticias por PWC (2015) muestra que, debido a la volatilidad en los mercados globales en el año 2015, ocasionó que tres factores comunes se revisen con mayor cautela, debido a los cambios tan considerables en: los flujos de efectivo deben ser razonables y sustentables (presentando la mejor estimación de la administración de las circunstancias económicas determinantes en la vida útil restante del activo o la UGE, dándose mayor peso a la evidencia externa); la tasa de descuento utilizada debe ser determinada con acuerdo con la norma (la tasa de descuento que se aplique debe reflejar los riesgos específicos del activo que aún no se hayan incluido en los flujos de efectivo, las diferentes UGE pueden justificar distintas tasas de descuentos) y; los requisitos de revelación

a menudo se pasan por alto (las revelaciones requeridas por la NIC 36 son muy extensas y hay ocasiones que se pueden pasar por alto). (p. 1)

Según Ernst & Young (2018) indica que, cada vez que se identifica una pérdida por deterioro, las empresas deben reconocer y registrar un gasto lo que conllevará a una reducción del valor en libros del activo. Si es necesario, se deberá ajustar la depreciación a periodos futuros para asignar el nuevo valor en libros durante su vida útil remanente, asimismo, se deberá revisar el valor residual y la vida útil restante. (p.101)

KPMG en Perú (2018) refiere que, una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo revaluado debe ser reconocida directamente en la reserva por revaluación, en vista que esta reverse un superávit de revaluación anticipado relacionado con el activo. Cualquier exceso del activo es reconocido en ganancias y pérdidas. (p. 50)

Según Ernst & Young (2018) indica que, para el cálculo del valor en uso se deben prever los flujos de efectivo razonables y sustentables que la gerencia estima en base a las condiciones económicas para la vida útil remanente del activo. Para mencionar algunos ejemplos EY indica que se debe evaluar la razonabilidad de las proyecciones de efectivo actuales en relación a las proyecciones pasadas, que los supuestos sean consistentes en relación a las pasadas a menos que las circunstancias indiquen lo contrario y finalmente que los montos o momentos por las variaciones estén reflejados en el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuro. (p.102)

Van & Wachowicz (2002) indican que, las razones financieras ayudan a analizar la situación y desempeño financiera de una empresa. Sirve como herramienta práctica y útil para la comparación de cifras económicas. Por otro lado, indica que una sola razón no es suficiente para sacar un análisis claro de alguna partida económica, es necesario analizar con un grupo de razones para obtener visiones más reales de la situación económica de la empresa. Finalmente, no solo basta las razones para explicar la situación económica, sino que también es necesario un analista financiero experto y la situación económica de otras empresas para realizar un análisis correcto. Se detallan el grupo de razones financieras para el análisis del Activo (p. 155):

- **Rotación de liquidez general:** Esta herramienta sirve para determinar si la empresa tiene la capacidad de afrontar sus obligaciones a corto plazo. (Van & Wachowicz, 2002)

$$\text{Rotación de liquidez general} = \text{Activo circulante} / \text{Exigible a corto plazo}$$

- **Rotación del activo total (Rotación del capital):** Esta herramienta sirve para determinar la eficiencia de los activos para generar ventas. (Van & Wachowicz, 2002)

$$\text{Rotación del activo total} = \text{Ventas netas} / \text{Activo Total}$$

- **Rotación del activo fijo:** Esta herramienta sirve para determinar la eficiencia de los activos fijos para generar ventas. (Van & Wachowicz, 2002)

$$\text{Rotación del activo fijo} = \text{Ventas netas} / \text{Activo Fijo}$$

- **Margen de Utilidad Neta:** Esta herramienta establece la rentabilidad en relación a las ventas, es decir, renta neta por cada dólar de venta. (Van & Wachowicz, 2002)

$$\text{Margen de Utilidad Neta} = \text{Utilidad Neta después de Impuestos} / \text{Ventas Netas}$$

- **Rendimiento sobre la inversión - ROA:** Esta herramienta sirve para determinar la eficiencia global en relación a la generación de utilidades con los activos que la empresa tiene disponible y el nivel de producción con el capital invertido. (Van & Wachowicz, 2002)

$$\text{Rendimiento sobre la inversión} = \text{Utilidad neta después de impuestos} / \text{Activo total}$$

$$\text{Margen de utilidad neta} \quad \times \quad \text{Rotación del Activo Total}$$

$$\frac{\text{Utilidad neta después de impuestos}}{\text{Ventas Netas}} \quad \times \quad \frac{\text{Ventas netas}}{\text{Activo Total}}$$

Ventas Netas

Activo Total

- **Rendimiento sobre el capital - ROE:** Esta herramienta sirve para medir la rentabilidad de la inversión de los accionistas en la empresa. (Van & Wachowicz, 2002)

Rendimiento sobre la inversión = Utilidad neta después de impuestos / Capital de los accionistas

Margen de utilidad neta   X   Rotación del Activo Total   X   Multiplicador de capital

Utilidad neta después de impuestos   X   Ventas netas   X   Activo Total

Ventas Netas

Activo Total

Capital de los accionistas

- **EBITDA:** Este indicador financiero ayuda a las empresas a determinar las ganancias antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones. (Van & Wachowicz, 2002)

EBITDA = Utilidad – Costos de ventas – gastos administrativos y ventas + Depreciación + Amortización

- **EVA:** Es el Valor Económico agregado, este ratio financiero indica el importe que queda después de restar los gastos, impuestos y los costos de los inversionistas, en otras palabras, este indicador muestra las ganancias reales después de los gastos y del recupero de la inversión. (Van & Wachowicz, 2002)

EVA = UODI – (CPPC *CI)

1.4.2 La NIC 36: Deterioro del valor de los activos y su impacto en el Impuesto a la Renta

Arancibia & Arancibia (2017) en su libro del Manual del código tributario hace referencia a la RTF N. 07963-1-2014 en donde hace referencia al reparo por subvaluación en la venta de embarcaciones pesqueras Cusco 4, Merlín, Dorado y Don Víctor, ya que se debió efectuar

las acciones necesarias para determinar el valor de mercado y no sólo se debió considerar el valor de tasación ya que dicho informe ultimo no cumplía lo establecido por el Reglamento General de Tasaciones del Perú, por lo que tampoco se cumplía lo establecido en los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En un artículo de noticias por PWC (2015) muestra que, el valor de uso debe ser calculado haciendo uso de la tasa de descuento antes de impuestos y flujos de efectivo antes de impuestos. El uso de una tasa antes de impuestos no es tan simple como incrementar una tasa después de impuestos, y se logra determinar mejor por medio de un cálculo reiterativo. (p. 2)

KPMG en Perú (2018) refiere que, una reversión de pérdida por deterioro en el valor es generalmente contabilizada en ganancias y pérdidas. Se debe de tomar en cuenta que, para fines tributarios, el reconocimiento de un deterioro del valor de los activos no es aceptado como un gasto deducible. Tomar en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta de manera expresa limita su deducción, señalando que no son gastos deducibles para la determinación de la renta imponible las asignaciones por reservas o provisiones del cual cuya deducción no se admiten, como es el caso del deterioro. La pérdida que corresponde a ese menor valor sólo será deducible para fines tributarios mientras que ésta se realice a través de su enajenación o baja, las cuales deberán encontrarse debidamente acreditadas. (p. 51)

El párrafo 47 de la NIC 12 todos los activos y pasivos que registren un impuesto diferido en la determinación del impuesto a la renta debe medir empleando las tasas o leyes fiscales aprobadas que se espera sean de aplicación en el período y hayan sido aprobadas, es decir en el periodo que se realice el diferido o se cancele el pasivo.

Según Cajo y Álvarez (2016) en referencia a lo indicado en el inciso f del artículo 44 y del artículo 20 del TUO señala que, cuando se evalúa los indicios de deterioro al cierre de un ejercicio y se debe registrar una pérdida por deterioro afectando a resultados del ejercicio. Según el inciso f del artículo 44 la pérdida por deterioro no será aceptado para la determinación de la renta ya que es un ajuste contable que busca presentar el activo a su valor de recuperación, no siendo válido para fines tributarios. Sin embargo, esta pérdida por deterioro será aceptada cuando el activo se venda a valor de mercado, ya que cuando se determine el impuesto a la renta el costo computable del activo será su costo menos su depreciación acumulada, sin considerar la pérdida por deterioro. Finalmente, el impuesto

diferido a medida que el activo se deprecia se debe revertir, ya que contablemente la base de cálculo para la depreciación será menor que la base tributaria. (p. 533)

En la RTF 00040-2-2017 indica que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido para cada activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. (SUNAT, 2017)

“De la revisión del Registro de Activos Fijos correspondiente al ejercicio 2011, se observa que la recurrente realizó la contabilización de la depreciación recién en el ejercicio 2014, ya que la legalización, en la primera foja útil de aquel, se hizo cuando estaba en blanco, es decir a esa fecha, no tenía notada la depreciación correspondiente. Por lo que no resultaba aceptable como deducible tributariamente en el ejercicio 2011”. (SUNAT, 2017)

Según el informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 indica que, si en la aplicación de las NIIF se ha rebajado el valor de un activo fijo y que el ajuste realizado afecta a resultados acumulados y que en la contabilidad se hubiera calculado la depreciación anual sobre el menor valor del activo (valor financiero), concluye lo siguiente:

- No puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF. (SUNAT, 2014)
- No se tiene por cumplido el requisito que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros contables cuando se encuentre únicamente anotada en el registro de activos fijos, habida cuenta que este último es un registro de carácter tributario. (SUNAT, 2014)

Según el informe N° 006-2014-SUNAT/4B000 Se consulta si en el Registro de Activos Fijos se debe consignar la depreciación que corresponda a los bienes del activo fijo de acuerdo a

las normas contables o la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del Impuesto a la Renta.

Asimismo, el literal f) del citado artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para el cálculo de la referida depreciación los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos; y que la SUNAT mediante Resolución determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado registro. (SUNAT, 2014)

En conclusión, en el informe se indica que en el registro de Activos Fijos se debe tener registrado las depreciaciones que se hayan determinado conforme a la normativa del Impuesto a la Renta. (SUNAT, 2014)

Según el informe N° 0134-2015-SUNAT/5D0000 Se consulta si en los casos en el que por aplicación de la NIIF 1 se opta por sustituir el costo o costo depreciado de los activos fijos por su valor razonable que es mayor a aquel, para efectos del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación. (SUNAT, 2015)

Díaz, Durán y Valencia (2012) en su análisis a rubro de Propiedad, Planta y Equipo hacen una comparación para el análisis financiero y tributario del deterioro del valor de los activos, mostrándose en la siguiente tabla:

Tabla 1

Análisis de las diferencias que se originan de la aplicación de las normas contables y de las normas tributarias en los elementos de propiedades, planta y equipo

Pérdida por Deterioro	
Deberá reconocerse un gasto por deterioro cuando existen activos cuyo valor en libros no se pueda ser recuperado totalmente por la empresa. Este gasto se determina comparando el costo en libros con el valor razonable del bien (neto de costos de venta estimados por enajenación) y el valor de uso (flujos futuros descontados que se estima generará el activo). Se elegirá el que resulte mayor según lo indicado en el párrafo 8 al 12 de la NIC 36).	Las pérdidas por deterioro no son reconocidas por las normas tributarias vigentes. El activo deberá seguir depreciándose hasta el término de su vida útil. De producirse su enajenación o baja antes del término de su vida útil estimada, el costo pendiente de depreciar será dado de baja con efecto en resultados.

Nota: Contabilidad y Negocios, 7(14)

Según lo presentado en la RTF 18198-2-2013, los contribuyentes pueden depreciar los activos a una tasa de depreciación menor a los porcentajes máximos establecidos, se confirma la apelada en el extremo de la determinación efectuada por los ejercicios 1998 y 1999 una tasa de depreciación del 20% anual de acuerdo con el inciso b del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, por los ejercicios 2000, 2001 y 2002 consideró los mismos montos y porcentajes de depreciación que fueron utilizados por la recurrente, toda vez que para los citados ejercicios el inciso b) del artículo 22° del citado reglamento, sustituido por Decreto Supremo N° 194-99-EF , dio la posibilidad que los contribuyentes pudiesen depreciar los activos a una tasa de depreciación menor a los porcentajes máximos establecidos, en ese sentido, las diferencias determinadas por los ejercicios 2003 y 2004, se originaron por efecto de la variación en la aplicación de las tasas de depreciación del 20% anual en los ejercicios 1998 y 1999, por lo que el procedimiento seguido por la Administración se encuentra arreglada a ley. (SUNAT, 2013)

Tabla 2
Comparativo del tratamiento contable y Tributario

NIC 36: Deterioro del valor del Activos (efectos contables)	Tratamiento Fiscal (Efectos tributarios)
El valor en libros debe ser mayor que el importe recuperable	No reconoce ninguna pérdida de valor por deterioro
La depreciación a futuro se deberá calcular sobre el activo ajustado a valor presente.	La depreciación se calcula en base al Costo de Adquisición del Activo y con las tasas establecidas.
El registra un gasto por pérdida por deterioro contra un pasivo	El registro de una pérdida no es deducible, por lo que se generará un pasivo diferido a lo largo de la vida útil del activo, hasta que se venda o sea dado de baja, el costo pendiente será dado de baja con efecto a resultados.
Si el monto recuperable, es a Valor Razonable los costos de disposición forman parte de la pérdida por deterioro.	Los costos para disponer de un activo son un gasto aceptado a la fecha de la venta siempre y cuando cumplan lo especificado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Nota: Elaboración propia

1.5 Sector Pesquero: Producción y Exportación de Harina y Aceite de Pescado

1.5.1 Sector pesquero en el mundo

Según el informe realizado por la Organización de las Naciones Unidas para la alimentación y la agricultura-FAO (2018): El estado mundial de la Pesca y la acuicultura afirma que, la producción pesquera a nivel mundial ha alcanzado los 171 millones de toneladas en el 2016, con un 47% pertenecientes a la acuicultura y con un 53% para los usos no alimentarios (producción de Harina y aceite de pescado). (p. 2)

Para hacer un análisis más específico la FAO, indica los niveles en captura de pescado hasta el año 2016, en donde hace mención el descenso de casi 2 millones, haciendo referencia que la captura de Anchoveta por los Países de Perú y Chile a pesar de haber sido muy cuantiosas, ha sufrido una baja por el efecto del Fenómeno del Niño presentado en sus costas, representando 1,1 millones de toneladas en el descenso. (p. 4)

Tabla 3

Producción y utilización de pesca y la acuicultura a nivel mundial (millones de toneladas)

Categoría	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Producción						
Pesca de Captura						
Continental	10.7	11.2	11.2	11.3	11.4	11.6
Marina	81.5	78.4	79.4	79.9	81.2	79.3
Pesca de Captura Total	92.2	89.6	90.6	91.2	92.6	90.9
Acuicultura						
Continental	38.6	42.2	44.8	46.9	48.6	51.4
Marina	23.2	24.4	25.4	26.8	27.5	28.7
Total de la Acuicultura	61.8	66.6	70.2	73.7	76.1	80.1
Total De La Pesca y La Acuicultura a Nivel Mundial	154	156	160.7	164.9	168.7	170.9
Utilización						
Consumo Humano	130	136.4	140.1	144.8	148.4	151.2
Usos no Alimentarios	24	19.6	20.6	20	20.3	19.7
Población (Miles de Millones)	7	7.1	7.2	7.3	7.3	7.4
Consumo Aparente Per Cápita (Kg)	18.5	19.2	19.5	19.9	20.2	20.3

Nota: FAO, El estado mundial de la Pesca y la acuicultura, 2018, p. 4.

La FAO indica que, de los 171 millones de toneladas que se registró en el año 2016 por la producción pesquera, el 88% se destinó al consumo humano directo (CHD), de los cuales casi 20 millones de toneladas se destinó para la producción de Harina y Aceite de pescado, asimismo indica que desde 1994 se ha visto incrementada la demanda en comparación a los subproductos de los pescados, ya que son los productos más nutrientes y digeribles para la alimentación de peces. (p. 7)

Las potencias mundiales de producción y exportación de pescado para la FAO, son China desde el año 2002 declarando alrededor de 2 millones de toneladas en aguas distantes, Noruega, VietNam y Tailandia. La Unión europea se constituye como el único mercado de pescado y productos pesqueros, seguida por EE.UU. y Japón, los tres últimos para el año 2016 representaron un 64% del total de las importaciones mundiales y productos pesqueros. Por otro lado, el comercio mundial del pescado y de los productos pesqueros se ha incrementado, es por ello que las exportaciones han subido de 8 000 millones en 1976 a 143 000 millones de dólares en el año 2016, gracias a los acuerdos comerciales regionales, aumentando en un 7% del comercio para el año 2017, es decir, se estima en 152 000 millones de dólares. (p. 8)

Tabla 4

Producción de la pesca de captura marina: Principales países productores

País	Producción (Toneladas)			Variación (%)		Variación 2015-2016 (Toneladas)
	Promedio de 2005-2014	2015	2016	Promedio de (2005- 2014) -2016	2015 - 2016	
China	13,189,273	15,314,00	15,246,234.00	15.6	-0.4	-67,766
Indonesia	5,074,932	6,216,777	6,109,783	20.4	-1.7	-106,994
Estados Unidos De América	4,757,179	5,019,399	4,897,322	2.9	-2.4	-122,077
Federación de Rusia	3,601,031	4,172,073	4,466,503	24	-21.1	294,430
Perú Total	6,438,839	4,786,551	3,774,887	-41.4	-21.1	-1,011,664
Excluida La Anchoveta	989,918.00	1,016,631.00	919,847.00	-7.1	-9.5	-96,784
India	3,218,050	3,497,284	3,599,693	11.9	2.9	102,409
Japón	3,992,458	3,423,099	3,167,610	-20.7	-7.5	-255,489
Viet Nam	2,081,551	2,607,214	2,678,406	28.7	2.7	71,192
Noruega	2,348,154	2,293,462	2,033,560	-13.4	-11.3	-259,902
Filipinas	2,155,951	1,948,101	1,865,213	-13.5	-4.3	-82,888
Malasia	1,387,577	1,486,050	1,574,443	13.5	5.9	88,393
Chile Total	3,157,946	1,786,249	1,499,531	-53	-16	-286,718
Excluida La Anchoveta	2,109,785	1,246,154	1,162,095	-44.9	-6.7	-84,059
Marruecos	1,074,063	1,349,937	1,431,518	33.3	6	81,581
República de Corea	1,746,579	1,640,669	1,377,343	-21.1	-16	-263,326
Tailandia	1,830,315	1,317,217	1,343,283	-26.6	2	26,066
México	1,401,294	1,315,851	1,311,089	-6.4	-0.4	-5
Myanmar	1,159,708	1,107,020	1,185,610	2.2	7.1	78,590
Islandia	1,281,597	1,318,916	1,067,015	-16.7	-19.1	-251,901
España	939,384	967,240	905,638	-3.6	-6.4	-61,602
Canadá	914,371	823,155	831,614	-9.1	1	8,459
Total de los 25 Países Principales	65,451,506	66,391,560	63,939,966	-2.3	-3.7	-2,451,594
Total de los Otros 170 Países	14,326,675	14,856,282	15,336,882	7.1	3.2	480,600
Total Mundial	79,778,181	81,247,842	79,276,848	-0.6	-2.4	-1,970,994
Porcentaje de los 25 Países Principales	82.00%	81.70%	80.70%			

Nota: FAO, El estado mundial de la Pesca y la acuicultura, 2018, p. 10

1.5.2 Sector pesquero en el Perú

El Ministerio de Producción en su boletín del sector pesquero a Octubre (2018), muestra el desenvolvimiento del sector pesquero indica las siguientes cifras:

- Los desembarques de los recursos biológicos han registrado una variación interanual muy favorecedor de 65.9% gracias a los desembarques para la elaboración de congelados y enlatados.
- La venta de productos pesqueros ha registrado un aumento interanual de 35.8%, gracias a la comercialización de productos congelados y harina de pescado.

Para octubre 2018 el desembarque de recursos hidrobiológicos represento un volumen de 96.6 mil TM, representando un aumento interanual de 65.9%, de los cuales solo el 5.7% ha sido destinado para la elaboración de harina y aceite de pescado.

Figura 2. Evolución y variación del desembarque total pesquero (octubre-2017-octubre-2018)

Adaptado de Ministerio de la Producción. Desenvolvimiento productivo de la actividad pesquera (octubre - 2018, p.4)

Asimismo, el Ministerio de Producción muestra la variación porcentual de los desembarques en relación al año anterior.

Tabla 5
Variación de desembarques de recursos hidrobiológicos (octubre-2017-octubre-2018)

Desembarque	Volumen de Extracción (Miles De Tm)			Valor Bruto de Desembarque (Millones de Soles Constantes 2007)		
	Oct- 17	Oct- 18	Var. (%) Oct2018/17	Oct- 17	Oct- 18	Var. (%) Oct2018/17
Cons. Humano Directo	57.7	9.11	58	155.8	189.2	21.4
Enlatado	4.4	15.8	256.6	2.2	6.8	213.2
Congelado	16.6	39.0	134.8	63.6	92.7	45.9
Curado	2.0	2.7	33.8	4.3	4.8	11.8
Fresco	34.6	33.6	-2.9	85.8	84.8	1.2
Cons. Humano Indirecto	0.6	5.5	885.7	0.2	2.4	886.2
Anchoveta	0.6	5.5	903.6	0.2	2.4	909.2
Otras Especies	0.0	0.0	-100.0	0.0	0.0	-100.0
TOTAL	58.2	96.6	65.9	156.1	191.5	22.7

Nota: Ministerio de la Producción. Desemvolvimiento productivo de la actividad pesquera (octubre - 2018, p.4)

Finalmente, el Ministerio de Producción muestra las cifras de exportaciones hasta octubre del año 2018 que alcanzaron un volumen de 46.8 mil TM, aumentado en un 21.4% en relación del año 2017. Del total de la exportación el 39.5% corresponde a la venta de harina de pescado, los productos de pescado en un 25.4% y con un 15.1% para las exportaciones de aceite de pescado. Estas cifras muy positivas se reflejan en la variación de 32.3% de aumento de forma interanual, equivalente a los 129.1 millones de dólares FOB.

Figura 3. Evolución y variación de las exportaciones pesqueras (octubre-2017-octubre-2018)

Adaptado de Ministerio de la Producción. Desarrollo productivo de la actividad pesquera (octubre - 2018, p.14)

Según Elena Conterno, presidenta de la Sociedad Nacional de Pesquería (SNP), se espera que la extracción complete la cuota máxima en diciembre. “... se espera que el sector pesquero aporte nada menos que un punto porcentual al crecimiento del PBI en el cuarto trimestre”. (Editora el Comercio, 2018)

Según Carpio (2015) el efecto de las Ley de pesca ha afectado considerablemente a la situación financiera de las empresas pesqueras en el país, ocasionando que las empresas afronten riesgos, entre ellos el que se deban revalorizar significativamente los permisos de pesca, mejorar la eficiencia del uso de activos y que se optimicen los costos operativos, por otro lado, ocasionó afrontar diversos riesgos en el ámbito laboral ya que debieron reducir personal operativo como tripulantes. Estos cambios han generado que muchas empresas sufran adquisiciones o fusiones ya que muchas de ellas no contaban con permisos de pesca.

Por otro lado, Carpio (2015) afirma que:

Las empresas del sector gestionan su flota haciendo que las embarcaciones menos eficientes cedan sus permisos de pesca (cuota) a las embarcaciones más eficientes, con lo cual las embarcaciones cedentes pasan a la situación de 'no nominadas'; si esto sucede por más de dos temporadas, dichas embarcaciones ceden de manera definitiva su permiso de pesca (y con este, la cuota a la que tienen derecho) y, de no contar con autorización del Ministerio de la Producción para su uso alternativo, deben proceder con el desguace de la embarcación. En este escenario, común entre las empresas pesqueras, es altamente probable que deban reconocer una pérdida por el costo no recuperable de las embarcaciones no nominadas.

1.5.3 Empresas pesqueras líderes en la producción y exportación de Harina de pescado para el año 2018

Según la Sociedad Nacional de Pesquería (2018) Perú es el principal productor de Harina de pescado del mundo y se fabrica a partir de la Anchoveta la única especie permitida por el Ministerio de Producción, seguido de Tailandia, China, Chile y Estados Unidos; según lo informado por el Anuario Estadístico de IFFO.

Tabla 6
Exportaciones de Harina de pescado por empresas Enero - diciembre 2018

Nº	EXPORTADOR	MILES US\$	TM	PART. US\$
1	Tecnológica De Alimentos S.A. - Tasa	357,505	231,041	23.36%
2	Corporación Pesquera Inca S.A.C. - Copeinca S.A.C.	229,617	154,248	15.00%
3	Pesquera Exalmar S.A.A.	178,870	113,564	11.69%
4	Pesquera Hayduk S.A	168,445	110,174	11.00%
5	Pesquera Diamante S.A.	167,045	108,884	10.91%

6	Austral Group S.A.A	140,767	92,499	9.20%
7	Cfg Investment Sac	115,281	75,783	7.53%
8	Pesquera Centinela S.A.C.	46,903	31,212	3.06%
9	Pesquera Cantabria S.A.	27,248	17,805	1.78%
10	Compañía Pesquera Del Pacífico Centro S.A.C.	23,107	14,715	1.51%
11	Pesquera Caral S.A.	12,619	8,361	0.82%
12	Industrias Bioacuaticas Talara S.A.C.	9,252	6,360	0.60%
13	Pesquera Capricornio S.A.	8,016	5,600	0.52%
14	Pesquera Pelayo S.A.C.	6,502	4,312	0.42%
15	Inversiones Andes Fisch S.A.C.	5,012	4,342	0.33%
16	Inka Bay S.A.C.	4,269	2,912	0.28%
17	Vlacar S.A.C	3,163	2,027	0.21%
18	Dexim S.R.L.	3,056	2,216	0.20%
19	Corporación Pesquera 1313 S.A.	2,903	2,259	0.19%
20	Pacifico International Trading Company S.A.C.	2,663	1,846	0.17%
21	Pacific Net Trading S.A.C.	1,998	1,504	0.13%
22	Vh Fishing Trader S.A.C.	1,783	1,125	0.12%
23	Velebit Group S.A.C.	1,255	896	0.08%
24	Inversiones Y Negociaciones Darlyn S.A.C.	1,248	1,024	0.08%
25	Provedora De Productos Marinos S.A.C	1,061	686	0.07%
26	Armadores Y Congeladores Del Pacifico S.A.	1,032	652	0.07%
27	Pesquera Jada S.A.	1,012	655	0.07%
28	Dalika Peru S.A.C.	974	776	0.06%
29	Puertos Del Pacifico S.A	919	752	0.06%
30	Pacific Deep Frozen S.A.	802	505	0.05%
31	Inversiones Marañon S.A.C.	751	1,235	0.05%
32	Sea Food Trading S.A.	744	559	0.05%
33	Pesquera Don Amerino S.A.C.	614	399	0.04%
34	Chicama Giron Santos Tito	533	1,062	0.03%

35	Escobedo Sandoval Genario Eduardo	527	1,137	0.03%
36	Industrial Pesquera Santa Monica S.A.	493	370	0.03%
37	Negociaciones Generales Mis Gemelas E.I.R.L.	362	526	0.02%
38	Morales Gonzales Cesar Enrique	324	459	0.02%
39	Footen Corporation S.A.C.	256	209	0.02%
40	Peruvian Sea Food S.A.	238	177	0.02%
41	Negociaciones Generales Flipper E.I.R.L.	227	428	0.01%
42	Eco Proyec Peru S.A.C.	225	207	0.01%
43	Spring Valley Fruit S.A.C.	148	114	0.01%
44	Coproimpex S.A.C.	143	397	0.01%
45	Ocean Nutrition Peru S.A.C.	138	237	0.01%
46	Corporación Isal Blanca S.A.C.	127	98	0.01%
47	Velcopex Corporación S.A.C.	118	99	0.01%
48	Pacific Freezing Company S.A.C.	101	90	0.01%
49	Inversiones Prisco S.A.C.	89	99	0.01%
50	Inversiones Betsan E.I.R.L.	78	160	0.01%
51	Productora Andina De Congelados S.R.L.	57	50	0.00%
52	Servicios Y Negocios Generales V.D.H. E.I.R.L.	29	72	0.00%
53	Atlantic Fish S.R.L.	28	30	0.00%
54	Izquierdo Salazar Alex Richard	17	53	0.00%
TOTAL		1,530,692	1,007,001	100.00

Nota: Sociedad Nacional de Pesquería (A diciembre - 2018)

1.5.4 Empresas pesqueras líderes en la producción y exportación de Aceite de pescado para el año 2018

Según la Sociedad Nacional de Pesquería (2018) Perú es el principal productor mundial de Aceite de pescado con Omega 3, este organismo agrupa al 75% de empresas exportadores de Aceite de pescado.

Tabla 7
Exportaciones de Aceite crudo de pescado por empresas Enero- diciembre 2018

N o	EXPORTADOR	MILES US\$	TM	PART. US\$
1	Tecnológica De Alimentos S.A. – Tasa	53,864	30,953	19.99%
2	Corporación Pesquera Inca S.A.C. - Copeinca S.A.C.	41,352	29,209	15.35%
3	Pesquera Hayduk S.A	32,012	18,871	11.88%
4	Austral Group S.A.A	30,437	16,628	11.30%
5	Pesquera Exalmar S.A.A.	30,217	19,995	11.21%
6	Doil International S.A.C.	21,118	11,796	7.84%
7	Cfg Investment Sac	18,554	11,473	6.89%
8	Pesquera Diamante S.A.	15,252	8,959	5.66%
9	Pesquera Centinela S.A.C	8,247	5,320	3.06%
10	Bioils Peru S.A.C.	5,964	4,896	2.21%
11	Colpex International S.A.C.	5,206	2,643	1.93%
12	E D & F Man Peru S.A.C.	2,567	927	0.95%
13	Dsm Marine Lipids Peru S.A.C.	2,061	1,941	0.76%
14	Setop Trading S.A.C.	861	891	0.32%
15	Representaciones Oleaginosas Victoria S.A.C.	593	670	0.22%
16	Blue Pacific Oils S.A.C.	573	323	0.21%
17	Compañía Pesquera Del Pacifico Del Centro S.A.C.	432	160	0.16%
18	Velebit Group S.A.C.	133	90	0.05%
	TOTAL	269,444	165,744	1.00

Nota: Sociedad Nacional de Pesquería (A diciembre - 2018)

2 CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN

2.1 Estado de la cuestión

El sector pesquero según el Ministerio de producción ha crecido en un 68% para el periodo 2018; es decir, el mercado habría capturado 7.2 millones de toneladas de recursos pesqueros, asimismo respecto al 2017 el nivel de exportaciones también ha sufrido un incremento considerable del 14% equivalente a US\$ 3,271 millones en el mercado pesquero (Diario Peru21, 2019)

Según la Sociedad Nacional de Pesquería (2018) indique que, el Ministerio de Producción a lo largo del año 2018 ha autorizado siete meses aproximadamente comprendidos de febrero – abril y noviembre – diciembre para la captura de anchoveta y anchoveta blanca, materia prima fundamental para la elaboración de Harina y Aceite de pescado, estimando un total de 3.6 millones de TM de pesca. Las principales pesqueras exportadoras de harina y aceite de pescado a octubre del 2018, son Tecnológica de Alimentos S.A., Corporación Pesquera Inca S.A.C., Pesquera Hayduk S.A., Pesquera Exalmar S.A.A. y Pesquera Diamante S.A.

La Sociedad de Comercio Exterior (2018) Indica que, el sector pesquero está condicionado a los cambios climáticos en el mar peruano, la industria pesquera a causa de factores climáticos ha tenido años difíciles hasta el 2017 para la captura de anchoveta debido a los largos periodos de veda en el norte y centro del litoral. Estos factores evidencian que no solo afectan económicamente a las empresas, sino que también las maquinarias pierden su valor en el uso acelerado o desuso de un activo o grupo de activos por los factores presentes en el mercado, llegando hasta el cierre de plantas pesqueras por falta de materia prima para la producción de Harina y Aceite de pescado. Uno de los factores externos que afectan financiera y tributaria al sector pesquero, son las contribuciones y cargas fiscales que se deben hacer.

Sociedad de Comercio Exterior (2018) afirma que:

De acuerdo con el informe, además del impuesto a la renta y el derecho de pesca, también existen pagos u obligaciones por

- i) participación de los trabajadores en las utilidades, ii) impuesto a la renta sobre los dividendos, iii) contribución a Es Salud, iv) programa de vigilancia y control, v) aporte de

armadores de embarcaciones a mayor escala al Fondo Extraordinario del Pescador (FEP), vi) aporte social destinado al sistema de jubilación de los pescadores, vii) aporte al régimen especial de pensiones (REP) o al Sistema Privado de Pensiones (SPP) y viii) fondo de compensación para el ordenamiento pesquero (Foncopes).

Arrarte (2016) afirma: “Se ha demostrado que la única manera de evitar el abuso del deterioro de activos tangibles e intangibles, es propiciando tasas bajas de interés” (p.136). Es decir, según Arrarte la tasa de descuento para la proyección de flujos futuros es determinante para el valor recuperable del deterioro del valor de los activos fijos.

La pérdida de valor deberá ser evaluada para determinar el impacto del deterioro en los resultados financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas pesqueras y determinar el periodo a evaluar el valor en uso de los activos, tal como lo indica la Norma internacional de Contabilidad N°36, en donde se requiere que el valor recuperable de una Unidad Generado de Efectivo (UGE) sea mayor al valor razonable menos los costos necesarios para su venta y su valor en uso; es decir, si el valor contable es mayor se deberá determinar el deterioro de uno o más activos fijos.

Condo y Ortiz (2017). Análisis del deterioro de valor en propiedad, planta y equipo según NIC 36 en el sector de industrias manufactureras de elaboración de productos lácteos, caso de estudio: Lácteos San Antonio CA. 2017. Tesis de Licenciatura. Universidad de Cuenca, Ecuador; afirma que, en el aspecto financiero, la medición de deterioro del valor de los activos de una empresa permite valorar la capacidad para generar ingresos, quiere decir que al producir se establece su valor en uso, así permitirá reflejar si en realidad contribuyen o no a generar ingresos efectivos que proporcionen utilidades a la Empresa principalmente a los activos que presentan indicios de deterioro en su valor.

Por ello en la práctica se debe evaluar anualmente ejecutando los factores internos y externos que permitan determinar indicios de deterioro garantizando que estos generen ingresos de efectivos a la empresa.

Según Bravo (2018). Implicancia contable de la aplicación de NIC 36 en una empresa naviera peruana - Estudio del caso de la empresa ABC. Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el título de Contador Público. Universidad de Piura, Perú; el problema principal

para determinar de manera correcta el deterioro, es que utilizan una tasa de descuento después de impuestos o que el costo promedio ponderado (WACC) esté mal calculado; ocasionando que el valor de los activos aumente generando una pérdida por deterioro muy baja o nula; y en las empresas pequeñas el error más frecuente es la falta de información o profesionales capacitados en el tema.

Oliveros (2017). Profundización del concepto del deterioro, NIC 36. Tesis de Licenciatura. Universidad Militar Nueva Granada, Nueva Granada; refiere que, el deterioro disminuye el valor de los activos y esto genera que incremente el gasto, teniendo efecto directo en el resultado, por ende, causa impacto en la tributación. Nos indican que los errores más comunes se dan en el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro y todo se basa en la metodología de tiempo de vencimiento ya que lo que prima son las políticas internas de la empresa y no las políticas tributarias.

Espinoza (2016). Deterioro del valor de los activos y su efecto en la presentación de estados financieros. Tesis de Licenciatura. Universidad Laica Vicente Rocafuerte. Guayaquil, Ecuador; concluye que, las Causas de deterioro del valor de los activos trae consigo que las empresas relacionan el deterioro del valor de un activo sólo a sus condiciones físicas, cuando también deberían considerar factores que disminuyan la capacidad real de producir efectivo. Por ello, debe de destacar y primar la norma en todo aspecto donde puedan incidir en forma negativa en cuanto a su capacidad y este sea medido individualmente o por la unidad generadora de efectivo sabiendo que tienen para producir flujos de efectivo futuros a lo largo de su vida útil.

Según Diaz, Martinez, Miguez y Pena (2009) afirma que, en España la flota pesquera es lo más importante para la Unión Europea y el mundo; y su mayor factor de deterioro es la eficiencia energética ya que la tercera parte posee más de 30 años generando ingresos al país, es por ello que los costes en combustible son también un factor determinante para la rentabilidad de las actividades de los buques. Por lo tanto, se han visto en la necesidad de desarrollar medidas y actuaciones en la Estratégica y Eficiencia Energica en España, no solo para incrementar la rentabilidad de las explotaciones sino también para asegurar la sostenibilidad del medio ambiente.

Según Ramirez y Sanchez (2006), la definición del deterioro del valor de los activos es que, la empresa reconoce un activo en el balance a su valor neto contable, aunque posteriormente

puede ser modificado por causas internas o externas que afecten al mismo. Cuando el valor recuperable del activo es superior al contable tenemos que reconocer una reserva de revalorización. Al reconocer la pérdida por deterioro del valor habrá que tener en cuenta si la empresa ha revaluado el activo o no, en caso no lo haya revaluado la pérdida por deterioro se contabilizará con cargo a los resultados del ejercicio y, si la pérdida fuera superior al valor neto contable, la diferencia se reconocerá como un pasivo.

KPMG (2017) afirma que, para la renta imponible no es admitido como deducible el reconocimiento por deterioro de activos, especificando que no son gastos deducibles para el cálculo del impuesto a la renta las provisiones, siendo deducible en la venta o baja del activo o activos de forma definitiva, debidamente acreditadas. Asimismo, indica que la plusvalía mercantil y su medición de deterioro tampoco tienen efecto tributario. (KPMG, 2017, p. 48).

Refieren Aures, Cáceres y Unocc (2016). Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en los activos fijos y su incidencia en los Estados Financieros de la empresa Perú Food Services SAC. Tesis de Licenciatura. Universidad Peruana las Américas. Lima, Perú; de acuerdo a la NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe establecer parámetros donde se asegure que sus activos estén contabilizados por importes no superiores a su valor recuperable. Es por ello, que los bienes se depreciaron siguiendo el método de línea recta establecida en la normativa vinculada a la Ley del Impuesto a la Renta en referencia, afirman:

En el presente trabajo de investigación se identificó máquinas, equipos diversos y muebles en situación de obsolescencia que no aportan productividad y beneficio, que requieren renovación incorporando nueva tecnología. Así mismo, se evidenció máquinas, equipos diversos y muebles deteriorados por desgaste y uso normal por el tiempo transcurrido; sin embargo, estos siguen siendo utilizados en las actividades regulares operativas de la empresa. En ambos casos no muestran, un valor razonable en libros, siendo conveniente realizar ajustes contables aplicando Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, que permitan mostrar su valor recuperable y saldos razonables en la presentación de los Estados Financieros de la empresa. (p.3)

Bucheli y Ximena (2015). Análisis práctico de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad “propiedad, planta y equipo” y “deterioro del valor de los activos” NIC 16 y NIC 36, en el año 2011 y su impacto tributario. Tesis de Licenciatura. Universidad Nacional de Loja. Loja, Ecuador; refieren que, respecto a la reversión de las pérdidas por deterioro que generan ingresos no gravados y que tributariamente no está definido como tal, la empresa decide que debe ser analizado por la autoridad tributaria cumpliendo con el registro correcto de dichos ingresos, y así unificar criterios que permitan conciliar los ajustes tanto financiera como tributariamente. Tributariamente las depreciaciones de activos revaluados no son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, y en caso de venta de esos activos, se considera como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo. La no deducibilidad de la depreciación de activos revaluados, viene de la mano con la disposición tributaria relacionada con el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, que en su artículo 41, numeral 2, literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que, para efectos del cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, no se debe considerar el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro de activos como para el patrimonio. (p. 61)

Según Soria y Galarza (2017). Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF). Tesis de Licenciatura. Universidad católica de Santiago de Guayaquil. Santiago de Guayaquil; deciden analizar 3 países Ecuador, Colombia y Perú en cuanto a la Deducción para el Impuesto a la Renta Depreciación por Obsolescencia, determinado las leyes de cada país:

Ecuador: La depreciación y la amortización, de acuerdo al tipo de bien, a la duración de vida útil del mismo, su técnica contable, así como también por obsolescencia serán deducibles para el pago del impuesto a la renta en conformidad a lo que indica la ley orgánica del régimen tributario interno.

Colombia: De acuerdo a la ley tributaria colombiana indica que para que se pueda aplicar esta deducción para el impuesto a la renta primero el bien tiene que haber sido utilizado en la actividad productora de renta, que haya prestado un uso dentro del negocio.

Perú: En el SUNAT (La superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración tributaria) establece que se dictara normas para el control y registro contable para los activos que fueron dados de baja, y los mismos deben tener un informe técnico por un profesional, si será deducible para el impuesto a la renta. (p. 22)

Espinoza (2016). Deterioro del valor de los activos y su efecto en la presentación de estados financieros. Tesis de Licenciatura. Universidad Laica Vicente Rocafuerte. Guayaquil, Ecuador; refiere, que el deterioro del valor de los activos representa un impacto importante en la utilidad como también en el Estado de Situación Financiera de las empresas ya que, debido al uso del activo disminuye su valor dentro de la empresa debiendo proceder a renovar ese activo desgastado por su uso permitiendo mantener la capacidad operativa de la empresa protegiendo su patrimonio.

NIC 36 el concepto de deterioro del valor de los activos va mucho más allá de lo que se refiere a las condiciones físicas de estos y, por consiguiente, toma como eventuales causas del deterioro del valor, todos aquellos aspectos que puedan incidir en forma negativa en la capacidad que un activo individual o unidad generadora de efectivo tienen para producir flujos de efectivo futuros a lo largo del remanente de su vida útil. En términos más sencillos, de acuerdo con el planteamiento por esta norma contable, el deterioro del valor de un activo se debe medir no solo en función de sus limitaciones físicas, sino considerando también todos aquellos factores que puedan disminuir su capacidad real de producir efectivo. (p. 8)

Luego de haber revisado las tesis en el repositorio se encontraron las siguientes:

- Castañeda Cruz, V. y Ramírez Hemeryth, F., (2018). La NIC 36: Deterioro de valor de los activos y su impacto financiero y tributario en las empresas de alquiler de maquinarias, equipos y bienes tangibles en Lima, año 2017. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Lima, Perú. “La presente tesis tiene como objetivo determinar el impacto financiero y tributario de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos,

para ello es indispensable realizar la identificación de indicios de deterioro, reconocimiento y medición de un activo en deterioro”; y

- Injante Anaya, A. y Necochea Palomino, C., (2018). La NIC 36 Deterioro del valor de los de activos y su impacto en la toma de decisiones en las empresas del Sector Textil. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Lima, Perú. “La presente tesis tiene como objetivo demostrar a las empresas del sector la influencia de la norma en el proceso de toma de decisiones”.

En la que se han encontrado investigaciones relacionadas a la NIC 36: Deterioro del valor de los activos y sus diferentes impactos tanto financiero como tributario; no se ha encontrado una tesis que estudie la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018. Por lo tanto; la presente investigación en el Sector Pesquero, es la brecha de conocimiento que se va a desarrollar.

2.2 Problema

2.2.1 Problema general

¿Cuál es el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: deterioro del Valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018?

2.2.2 Problemas específicos

- ¿Cuál es el impacto en los Estados Financieros de la NIC 36: deterioro del Valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018?
- ¿Cuál es el impacto en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: deterioro del Valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018?

2.3 Objetivos

2.3.1 Objetivos generales

Determinar el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.

2.3.2 Objetivos específicos

- Determinar el impacto en los Estados Financieros de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.
- Determinar el impacto en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.

2.4 Hipótesis inicial

2.4.1 Hipótesis general

La NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite pescado en Lima, año 2018.

2.4.2 Hipótesis específico

- La NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite pescado en Lima, año 2018.
- La NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite pescado en Lima, año 2018.

3 CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

3.1 Objetivo de la investigación

El objetivo de esta investigación es la recolección de información de fuentes primarias y estas se realizan mediante un exhaustivo trabajo de campo y se perfila en una investigación mixta. (Salgado, 2007)

A continuación, los objetivos de la investigación:

- Determinar la población y muestra para la investigación cualitativa
- Determinar la población y muestra para la investigación cuantitativa.
- Determinar si los activos están sufriendo algún indicio de deterioro por medio de información de fuentes de datos primarias y secundarias mediante las herramientas de investigación.
- Recibir información relevante de los especialistas en NIIFS y tributación con relación a la NIC 36: Deterioro del valor de los activos, esto se conseguirá por medio de una entrevista en profundidad donde se analizarán las respuestas obtenidas.
- Conseguir información del Sector pesquero y sus bienes tangibles en el proceso de explotación para la obtención de su materia prima por medio de encuesta a los contadores de cada empresa.
- Definir y concluir las respuestas recibidas mediante un análisis que nos muestre los resultados obtenidos determinándolo en las conclusiones finales.

3.2 Diseño de la investigación

El diseño de una investigación es la estrategia para responder el problema de investigación; asimismo se le considera como la base del desarrollo y prueba de hipótesis de una investigación específica. Los diseños experimentales son propios de la investigación cuantitativa, mientras los no experimentales se aplican en ambos enfoques (cualitativo o cuantitativo). Por ello existen dos diseños de investigaciones principales, los experimentales y los no experimentales que se basan en la temporalización de la investigación.

Para la investigación, utilizaremos el diseño experimental con la finalidad de analizar si una variable independiente X (causa) afecta a una o más variables dependientes Y(efectos). La

variación de una o más variables independientes puede realizarse en dos o más grados. El nivel mínimo de manipulación que se puede presentar es de presencia y ausencia de la variable independiente (Conceptos básicos de la metodología de la investigación). (Salgado, 2007)

Las variables son las siguientes:

- Variable Independiente: NIC 36: Deterioro del valor de los Activos.
- Variable Dependiente: Impacto en los Estados financieros y en el Impuesto a la Renta.

3.3 Investigación cualitativa

La investigación cualitativa estudia la realidad y cómo sucede, sacando e interpretando fenómenos de acuerdo con las personas implicadas. La investigación cualitativa es aquella donde se estudia la calidad de las actividades, relaciones, asuntos, medios, materiales o instrumentos en una determinada situación o problema. Se caracteriza por ser inductiva presentando una estructura flexible con preguntas que se formulan durante el desarrollo de la investigación. Es un método idóneo para descubrir y depurar preguntas de investigación, por ello es considerada la primera etapa de la investigación. (Salgado, 2007)

3.3.1 Descripción de los instrumentos de investigación

La selección y elaboración de investigación se realizará a través de la recolección de datos mediante la entrevista a profundidad que se realizará con la oportunidad de obtener datos de forma oportuna, veraz y profunda. Esta se distribuye entre: el entrevistador y el entrevistado, siendo desarrollada la entrevista con una guía flexible de un conjunto de preguntas abiertas destinadas a recoger, procesar y analizar la información a medida que se desarrolla la entrevista. El mecanismo consiste en que el entrevistador pueda efectuar una serie de preguntas al especialista del sector con el fin de adquirir información con relación a los objetivos trazados por la investigación. (Salgado, 2007)

3.3.2 Población

Para el desarrollar esta parte de la investigación, la población está constituida por los socios, gerentes de las firmas de auditoría más representativas, es decir; especialistas financieros y tributarios.

3.3.3 Tamaño de la muestra

Para determinar la muestra de las entrevistas se ha considerado seleccionar el muestreo intencionado, para realizar esta parte de la investigación.

Se ha seleccionado a los siguientes especialistas:

Tabla 8
Población cualitativa

NOMBRE	CARGO	EMPRESA
Juan Paredes Manrique	Socio de auditoría	Ernst & Young - EY
Lucas García	Socio de auditoría	Ernst & Young - EY

Nota: Elaboración propia

3.4 Investigación Cuantitativa

La información que obtendremos en esta parte de la investigación, nos permitirá obtener datos medibles y de análisis. Esta metodología cuantitativa, se desarrollará la encuesta lo que permitirá analizar estadísticamente los resultados obtenidos.

Estos resultados podrán ser medidos de manera cuantificable y confirmatorios, considerándose a este método como deductivo; por lo que, se realizará un cuestionario a los especialistas contables, financieros y tributarios de las empresas del sector pesquero, de manera que, podamos medir y evaluar los distintos resultados.

3.4.1 Descripción de los instrumentos de recolección de datos

El instrumento a desarrollar es la encuesta que consta de 20 preguntas medidos en la escala de Likert; es decir, las respuestas de los entrevistados analizaremos el nivel conformidad o disconformidad. Los entrevistados son contadores pertenecientes al sector pesquero, los que ayudarán a determinar el panorama actual sobre la norma.

El cuestionario se ha dividido en función a la estructura de la norma; de manera que, gracias a los especialistas, permitirá comprender lo especificado de la norma en la actualidad:

Objetivo

Reconocimiento

Medición

Información a revelar

Impacto en los Estados Financieros

Impacto en el Impuesto a la Renta

3.4.2 Población

La población está compuesta por el total de empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.

Tabla 9
Población de empresas productoras y exportadoras de Aceite de pescado y participación

Nº	EXPORTADOR	DISTRITO	DEPARTAMENTO	PART. US\$
1	Tecnológica De Alimentos S.A. - Tasa	San Borja	Lima	20.00%
2	Corporación Pesquera Inca S.A.C. - Copeinca S.A.C.	La Victoria	Lima	15.00%
3	Pesquera Exalmar S.A.A.	San Isidro	Lima	12.00%
4	Pesquera Hayduk S. A	Surco	Lima	12.00%
5	Doil International S.A.C.	Puente Piedra	Lima	8.00%
6	Pesquera Diamante S.A.	San Isidro	Lima	6.00%
7	Austral Group S.A. A	San Isidro	Lima	9.00%
8	Cfg Investment Sac	La Victoria	Lima	7.00%
9	Pesquera Centinela S.A.C.	Lince	Lima	3.00%
10	Bioils Peru S.A.C.	San Isidro	Lima	2.00%
11	Colpex International S.A.C	San Isidro	Lima	2.00%
12	E D & F Man Peru S.A.C	Ate	Lima	1.00%
13	Dsm Marine Lipids Peru S.A.C.	Lurín	Lima	1.00%
14	Setop Trading S.A.C.	San Borja	Lima	1.00%
15	Representaciones Oleaginosas Victoria S.A.C	La Molina	Lima	1.00%
16	Blue Pacific Oils S.A.C.	Miraflores	Lima	0.21%
17	Compañía Pesquera Del Pacífico Centro S.A.C.	San Borja	Lima	0.16%
18	Velebit Group S.A.C.	San Isidro	Lima	0.05%
TOTAL				100%

Nota: Extraído de Sociedad Nacional de Pesquería, diciembre 2018

Tabla 10

Población de empresas productoras y exportadoras de Harina de pescado y participación

Nº	EXPORTADOR	DISTRITO	DEPARTAMENTO	PART. US\$
1	Tecnológica De Alimentos S.A. - Tasa	San Borja	Lima	23%
2	Corporación Pesquera Inca S.A.C. - Copeinca S.A.C.	La Victoria	Lima	15%
3	Pesquera Exalmar S.A.A.	San Isidro	Lima	12%
4	Pesquera Hayduk S. A	Surco	Lima	11%
5	Pesquera Diamante S.A.	San Isidro	Lima	11%
6	Austral Group S.A. A	San Isidro	Lima	9%
7	Cfg Investment Sac	La Victoria	Lima	8%
8	Pesquera Centinela S.A.C.	Lince	Lima	3%
9	Pesquera Cantabria S.A.	San Isidro	Lima	2%
10	Compañía Pesquera Del Pacífico Centro S.A.C.	San Borja	Lima	2%
11	Pesquera Caral S.A.	Magdalena	Lima	1%
12	Industrias Bioacuaticas Talara S.A.C.	Surco	Lima	1%
13	Pesquera Capricornio S.A.	Callao	Lima	1%
14	Pesquera Pelayo S.A.C.	San Miguel	Lima	0%
15	Inversiones Andes Fisch S.A.C.	San Anita	Lima	0%
16	Inka Bay S.A.C.	San Borja	Lima	0%
17	Vlacar S.A.C	Surco	Lima	0%
18	Dexim S.R.L.	Paita	Piura	0%
19	Corporación Pesquera 1313 S.A.	San Miguel	Lima	0%
20	Pacífico International Trading Company S.A.C.	Santa Anita	Lima	0%
21	Pacific Net Trading S.A.C.	Surco	Lima	0%
22	Vh Fishing Trader S.A.C.	Magdalena	Lima	0%
23	Velebit Group S.A.C.	San Isidro	Lima	0%
24	Inversiones Y Negociaciones Darlyn S.A.C.	Lince	Lima	0%

25	Proveedora De Productos Marinos S.A.C	San Borja	Lima	0%
26	Armadores Y Congeladores Del Pacífico S.A.	San Isidro	Lima	0%
27	Pesquera Jada S.A.	Santa	Chimbote	0%
28	Dalika Peru S.A.C.	Lince	Lima	0%
29	Puertos Del Pacífico S. A	Surco	Lima	0%
30	Pacific Deep Frozen S.A.	Santa Anita	Lima	0%
31	Inversiones Maraño S.A.C.	La Libertad	Trujillo	0%
32	Sea Food Trading S.A.	La Molina	Lima	0%
33	Pesquera Don Amerino S.A.C.	Pueblo Libre	Lima	0%
34	Chicama Giron Santos Tito	Sullana	Piura	0%
35	Escobedo Sandoval Genario Eduardo	Paíta	Piura	0%
36	Industrial Pesquera Santa Monica S.A.	Surco	Lima	0%
37	Negociaciones Generales Mis Gemelas E.I.R.L.	Sullana	Piura	0%
38	Morales Gonzales Cesar Enrique	Sullana	Piura	0%
39	Footen Corporation S.A.C.	Miraflores	Lima	0%
40	Peruvian Sea Food S.A.	Tumbes	Tumbes	0%
41	Negociaciones Generales Flipper E.I.R.L.	Sullana	Piura	0%
42	Eco Proyec Peru S.A.C.	Sullana	Piura	0%
43	Spring Valley Fruit S.A.C.	Sullana	Piura	0%
44	Coproimpex S.A.C.	Tumbes	Tumbes	0%
45	Ocean Nutrition Peru S.A.C.	Lima Cercado	Lima	0%
46	Corporación Isla Blanca S.A.C.	Surco	Lima	0%
47	Velcopex Corporación S.A.C.	Lince	Lima	0%
48	Pacific Freezing Company S.A.C.	Surco	Lima	0%
49	Inversiones Prisco S.A.C.	La Molina	Lima	0%
50	Inversiones Betsan E.I.R.L.	Sullana	Piura	0%
51	Productora Andina De Congelados S.R.L.	Sullana	Piura	0%

52	Servicios Y Negocios Generales V.D.H. E.I.R.L.	Lima Cercado	Lima	0%
53	Atlantic Fish S.R.L.	Sullana	Piura	0%
54	Izquierdo Salazar Alex Richard	Tumbes	Tumbes	0%
TOTAL				100%

Nota: Extraído de Sociedad Nacional de Pesquería, diciembre 2018

3.4.3 Tamaño de la muestra

López (2004) indica que, para saber cuál será el número de personas a encuestar o entrevistar se debe aplicar de manera correcta la fórmula, para ello cita Fisher quien indica que, la muestra se va a definir de dos criterios; de los recursos y de los requerimientos que se tengan para analizar la investigación y de la lógica del investigador al seleccionar su muestra.

Lopez (2004), plantea una fórmula para determinar la muestra:

$$n = \frac{k^2 * p * q * N}{(e^2 * (N-1)) + K^2 * p * q}$$

- m: Tamaño de la muestra
- N: Población
- K: margen de error (puede ser 10%, 5%, 2%) para la fórmula, el porcentaje a usar debe ser expresado en decimales.
- e: Es el error que estamos dispuestos a aceptar de equivocarnos al seleccionar nuestra muestra; este margen de error suele ponerse en torno a un 5%.
- p: Proporción estimada de la población, cuyos sujetos poseen las características deseadas en el estudio (p=q=0.5 proporción estadísticamente segura).
- q: Sujetos que no poseen los atributos deseados
- n: Tamaño o proporción de la muestra que debe aplicarse (número de instrumentos a aplicar)

Los valores k más utilizados y sus niveles de confianza son:

La extensión del uso de Internet y la comodidad que proporciona, tanto para el encuestador como para el encuestado, hacen que este método sea muy atractivo.

Tabla 11
Valores de K y niveles de confianza

K	1.15	1.28	1.44	1.65	1.96	2	2.58
Nivel de confianza	75%	80%	85%	90%	95%	96%	99%

Nota: Elaborado por Feedback Networks Technologies, S.L

Tabla 12
Cálculo de la muestra

N	14
K= Nivel de confiabilidad	1.96
Proporción (p)	0.5
Proporción (q)	0.5
Error (e) máxima error	5%
Tamaño de muestra	13

Nota: Elaboración propia

Para el tipo de muestreo a utilizar, se ha determinado utilizar como materia de investigación de tesis, el total de población a las empresas que producen y exportan ambos recursos, es decir, Harina y aceite de pescado a diciembre de 2018 en el distrito de San Borja.

Tabla 13

Empresas del sector pesquero productoras y exportadoras de Harina y Aceite de pescado, diciembre 2018

Nº	EMPRESA	DISTRITO	PRODUCTOR Y EXPORTADOR
1	Tecnológica De Alimentos S.A. - Tasa	San Borja	Harina y aceite de pescado
2	Pesquera Exalmar S.A.A.	San Borja	Harina y aceite de pescado
3	Pesquera Diamante S.A.	San Borja	Harina y aceite de pescado
4	Austral Group S.A. A	San Borja	Harina y aceite de pescado
5	Pesquera Cantabria S.A.	San Borja	Harina y aceite de pescado
6	Compañía Pesquera Del Pacífico Centro S.A.C.	San Borja	Harina y aceite de pescado
7	Velebit Group S.A.C.	San Borja	Harina y aceite de pescado
8	Provedora De Productos Marinos S.A.C	San Borja	Harina y aceite de pescado
9	Pesquera Hayduk S. A	San Borja	Harina y aceite de pescado
10	Cfg Investment Sac	San Borja	Harina y aceite de pescado
11	Corporación Pesquera Inca S.A.C.	San Borja	Harina y aceite de pescado
12	Pesquera Caral S.A.	San Borja	Harina y aceite de pescado
13	Pesquera Centinela S.A.C.	San Borja	Harina y aceite de pescado

Nota: Elaboración propia

4 CAPÍTULO IV: DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

4.1 Aplicación de instrumentos

Para esta etapa se presentará el desarrollo de las entrevistas a profundidad realizadas a los especialistas en relación a la NIC 36 en el ámbito en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

4.1.1 Aplicación de instrumentos: Entrevista en profundidad

4.1.1.1 Especialistas en Normas Internacionales de Información Financiera

La entrevista a profundidad para obtener información relevante en el ámbito financiero se desarrolla en la Tabla siguiente, realizado a:

- Nombre del Especialista: Juan Paredes Manrique
- Cargo: Socio Líder de auditoria y de Financial Accounting Advisory Services
- Empresa: Ernst & Young Perú

Cuestionario:

Tabla 14
Resultado de entrevista al especialista en NIIF

Preguntas	Respuesta del Especialista en NIIF
¿Cuál es su opinión global acerca del tratamiento del deterioro del valor de los activos – NIC 36?	El tratamiento del deterioro del valor de los activos de la NIC 36, indica los procedimientos que se debe realizar para realizar la prueba de deterioro el cual indica que se debe realizar anualmente para todas las empresas del sector pesquero.

En su opinión ¿Cuáles son los procedimientos para determinar la pérdida por deterioro del valor de los activos NIC-36, que las empresas del sector pesquero deben realizar?	Los procedimientos se relacionan con lo que indica la norma, se debe evaluar cuando la producción va mal ya que es factor considerable para realizar la evaluación del deterioro, luego la empresa deberá evaluar si existe deterioro o no de los activos y de acuerdo a la norma determinar el importe recuperable del activo o grupo de activos.
En base a su experiencia ¿Cuáles deberían ser los factores que se deben utilizar para la proyección de los flujos de efectivo para la determinación del valor en uso y en que magnitud afecta en la aplicación de la NIC 36 - Deterioro del valor de los activos?	Se deben de realizar los dos cálculos, el valor en uso y el valor de mercado, las proyecciones de flujos se deben de realizar por periodos más largos de acuerdo a periodos históricos donde compense el tiempo de veda. Afecta de manera considerable en el caso que el importe recuperable es mayor al importe en libros, ya que si ese fuera el caso se tendría que hacer un registro por pérdida por deterioro.
¿En qué casos estima usted que, es factible y necesario una reversión de la pérdida por deterioro de los activos fijos?	No hemos contado con muchas reversiones porque lo que se ha hecho por deterioro ha servido para castigo, y no hemos tenido un deterioro importante porque siempre se cuenta con un margen suficiente para las pesqueras que casi siempre cubren lo asignado, pero en general tienen un margen en relación a sus activos. Si así fuere el caso, la norma indica que se debe hacer una reversión de pérdidas cuando en el análisis de deterioro el importe recuperable sea mayor que el importe en libros.

¿Qué factores cree usted que las empresas del sector pesquero deben utilizar para determinar la tasa de descuento que se utilizará en el cálculo del valor en uso?	En el tema de la planta si hubiera gastos importantes de restructuración el fenómeno natural no hace que el precio de la acción baje al contrario sube porque la empresa ya tuvo la perdida. Tributariamente se tiene que seguir depreciando el activo y contablemente ya se tuvo la pérdida del activo, a menos que se castigue, pero se debe tomar en cuenta que en las embarcaciones se pueden hacer, pero en las plantas tienen un tratamiento diferente. La norma indica que puede determinarse entre el valor de mercado y el valor en uso tomando el valor más alto, solo se realiza los dos cálculos cuando haces uno y en este primero tienes problemas, entonces tienes que hacer el otro y así el resultado será el mayor valor obtenido.
¿En qué magnitud cree usted que afecta la pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio y las ratios financieros?	De acuerdo al promedio de la cuota cuando es indefinida, la empresa se proyecta los flujos de efectivo de 5 años a más, de acuerdo al resultado de deterioro y evaluando el promedio de temporalidad se toma en cuenta de acuerdo a los activos y su volumen ya que varían en los flujos de efectivo realizando variación en los ratios financieros.
En su perspectiva ¿Cuáles son los mayores retos que las empresas del sector pesquero han atravesado con la aplicación de la NIC 36 - Deterioro del valor de los activos?	Las empresas ya han aprendido a realizar su estructuración por departamentos revisando sus supuestos, realizan una comparación con los años pasados y de esta manera las empresas tengan indicios de deterioro de sus activos.

En estas épocas de cambios climáticos bruscos ¿Cómo cree que impacta las grandes épocas de veda durante el año en los activos fijos de las empresas del sector pesquero?	Los periodos de veda son públicos, por lo tanto, se tienen que usar datos externos lo más que pueda para realizar sus flujos proyectados en su cálculo de valor en uso. El tiempo de veda se puede estabilizar con la mayor producción a fin de año compensando con el resto del año, y evaluar si esta baja es excepcional o no, tomar en cuenta los años históricos anteriores si también sufrieron caídas significativas.
¿En qué magnitud cree usted que afecta la pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio y el impuesto a la renta?	El tratamiento en cuanto al resultado del impuesto a la renta en un caso colocas el activo diferido y en el otro anulas el activo diferido generando el gasto, pero no afecta el impuesto a la renta corriente.
Finalmente, ¿Qué información se debe o deberían revelarse en relación a las pérdidas por deterioro?	Debe revelar todo lo que dice la norma, las unidades generadoras de efectivo, cuando existe o no deterioro, que pruebas se realizaron, cuando ya está cerca de un límite del margen.

Nota: Elaboración propia

4.1.1.2 Especialista en Tributación

La entrevista a profundidad para obtener información relevante en el ámbito financiero se desarrolla en la Tabla siguiente, realizado a:

- Nombre del Especialista: Lucas García
- Cargo: Gerente Senior de Financial Accounting Advisory Services (FAAS)
- Empresa: Ernst & Young Perú

Cuestionario:

Tabla 15
Resultado de la entrevista al especialista en tributación

Preguntas	Respuesta del Especialista en Tributación
En su opinión ¿Por qué la NIC 36 – Deterioro del valor de los activos impacta en el ámbito tributario de las empresas del sector pesquero?	La NIC 36 impacta directamente a los activos fijos de las empresas del sector pesquero, por ello se debe determinar anualmente el deterioro de los activos fijos verificando por medio de indicios o producción en el estado de cada activo. Principalmente en la deducibilidad del gasto, ya que para la SUNAT el gasto registrado como pérdida no es aceptado. Se debe de tomar en consideración los activos obsoletos y evaluar de acuerdo a su depreciación de cada activo.
¿De qué manera impacta la provisión de la NIC 36 en la determinación del impuesto a la renta? Es decir, ¿Genera adiciones, deducciones y diferidos temporales o permanentes?	El tratamiento de la NIC 36 afecta en la aceptación del gasto en sí ya que como se mencionó anteriormente, la SUNAT no acepta este tipo de gastos; es por ello que las empresas deberán adicionar esos gastos en su determinación de la renta y diferirlo de manera temporal año a año según corresponda a la vida del activo o la gerencia de la empresa decida venderlo.
¿De qué manera afecta en el impuesto diferido por pérdidas de deterioro del valor de los activos, una reversión de las mismas?	La empresa realiza la reversión de la pérdida de un activo porque su importe en libros es mayor que su importe recuperable, esa nueva estimación ocasionará que se ajuste la pérdida por deterioro generando un nuevo saldo a diferir para los siguientes años.
¿De qué manera impacta la provisión de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos en la determinación del ITAN?	La provisión no afecta ya que siempre es un tratamiento tributario, se debe tomar el mismo importe en libros de cada activo.

En su experiencia, ¿El Tribunal Fiscal debe pronunciarse ante algún vacío en la norma respecto al deterioro del valor de los activos o modificar alguna RTF emitida?

De acuerdo a las RTF en la pesca antes se tuvo un problema en cuanto al reconocimiento en el tiempo de veda, pero ya se ha trabajado procedimientos y ahora las empresas pesqueras ya están cumpliendo, esto fue hace 3 años atrás. En mi opinión la SUNAT ha contemplado por completo o en mayor ámbito el tema tributario en referencia a la norma.

Nota: Elaboración propia

4.1.2 Aplicación de instrumentos: Encuesta

Para el desarrollo de la Encuesta, se realizó el estudio cuantitativo a los contadores de empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima. Los resultados de las encuestas realizadas se evaluarán bajo el análisis estadístico descriptivo, mostrando en un gráfico de barras los resultados de las encuestas:

Pregunta uno:

La norma N° 36 indica que un activo presenta deterioro cuando este ha sido contabilizado por encima de su valor recuperable.

Figura 4. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 1

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 100% de los encuestados entre las principales Tecnológica de Alimentos S.A., Corporación Pesquera Inca S.A.C. - COPEINCA S.A.C. y Pesquera Hayduk S.A, están totalmente de acuerdo que un activo o grupo de activos, presenta deterioro cuando este ha sido contabilizado por encima de su valor recuperable.

Pregunta dos:

La NIC 36 nos indica los procedimientos para determinar el deterioro de un activo o un grupo de activos de manera que las proporcionen información relevante.

Figura 5. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 2

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 77% de los encuestados está totalmente de acuerdo en referencia a la pregunta y el 23% está de acuerdo en que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos, indica los procedimientos necesarios para determinar el deterioro de un activo o un grupo de activos de manera que este cálculo proporcione información relevante para la empresa.

Pregunta tres:

Las empresas deben determinar el importe recuperable del activo o de una UGE entre el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Figura 6. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 3

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 100% de los encuestados en el distrito de San Borja están totalmente de acuerdo, en que las empresas deben determinar el importe recuperable del activo o de una UGE el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Pregunta cuatro:

El reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos en el sector pesquero afecta de manera considerable los resultados financieros.

Figura 7. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 4

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 69% de los encuestados están totalmente de acuerdo y el 31% están de acuerdo a la afirmación que el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos en el sector pesquero afecta de manera considerable los resultados financieros.

Pregunta cinco:

La empresa debe reconocer las pérdidas por deterioro de los activos fijos en otro resultado integral.

Figura 8. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 5

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 100% de los encuestados afirman que las empresas deben reconocer las pérdidas por deterioro de los activos fijos en otro resultado integral.

Pregunta seis:

La frecuencia adecuada que debe realizar el sector pesquero para la prueba de deterioro de activo es de forma anual.

Figura 9. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 6

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 46%, 38% y 15% de los encuestados están totalmente de acuerdo, de acuerdo e indeciso respectivamente a la afirmación de que la frecuencia adecuada que debe realizar el sector pesquero para la prueba de deterioro de activo es de forma anual.

Pregunta siete:

Uno de los factores externos es el tiempo de veda, es decir; que afecta a los activos de la empresa en gran magnitud en relación al deterioro del Valor de los Activos.

Figura 10. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 7

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 54% de los encuestados están totalmente de acuerdo, el 38% están de acuerdo y un 8% están indecisos en referencia a la pregunta de que uno de los factores externos es el tiempo de veda, es decir; que afecta a los activos de la empresa en gran magnitud en relación al deterioro del Valor de los Activos.

Pregunta ocho:

Para las empresas del sector pesquero es más factible utilizar el valor razonable como el importe recuperable, ya que resulta el mayor.

Figura 11. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 8

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 62% de los encuestados están totalmente de acuerdo y el 38% están de acuerdo de que para las empresas del sector pesquero es más factible utilizar el valor razonable como el importe recuperable, ya que resulta el mayor.

Pregunta nueve:

Las empresas del sector pesquero deben considerar a una planta como una UGE ya que al determinar el valor en uso de los activos individuales resulta complicado y es poco probable que existe un mercado activo.

Figura 12. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 9

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 85% de los encuestados está totalmente de acuerdo de que las empresas del sector pesquero deben considerar a una planta como una UGE ya que al determinar el valor en uso de los activos individuales resulta complicado y es poco probable que existe un mercado activo y el 15% indica que está de acuerdo con esta afirmación.

Pregunta diez:

Las épocas con una mayor producción en sus activos, deber ser factor determinante para realizar un nuevo cálculo por la pérdida por deterioro.

Figura 13. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 10

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 15% de los encuestados indica que está en desacuerdo que las épocas con una mayor producción en sus activos, deber ser factor determinante para realizar un nuevo cálculo por la pérdida por deterioro y un 46% de los encuestados se encuentra indeciso, sin embargo; el 31% de los encuestados está totalmente de acuerdo y un 8% totalmente de acuerdo.

Pregunta once:

La tasa de descuento que la empresa debe utilizar es el que se basa en las circunstancias específicas de la compañía el cual representa el costo promedio del capital. El costo de la deuda se basa en los costos de interés que la compañía debe pagar y el costo del patrimonio neto se basa en el retorno de la inversión que los inversionistas esperan obtener.

Figura 14. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 11

Nota: Elaboración propia

Comentario:

Todos los encuestados afirman que la tasa de descuento que la empresa debe utilizar es el que se basa en las circunstancias específicas de la compañía el cual representa el costo promedio del capital. El costo de la deuda se basa en los costos de interés que la compañía debe pagar y el costo del patrimonio neto se basa en el retorno de la inversión que los inversionistas esperan obtener.

Pregunta doce:

La empresa debe revelar en las notas a sus Estados Financieros el detalle de activos y las pérdidas relacionadas a ella y las reversiones, si las hubiera.

Figura 15. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 12

Nota: Elaboración propia

Comentario:

Todos los encuestados han indicado que están totalmente de acuerdo que la empresa debe revelar en las notas a sus Estados Financieros el detalle de activos y las pérdidas relacionadas a ella y las reversiones, si las hubiera.

Pregunta trece:

Se deberá revelar las hipótesis que la empresa utiliza para determinar el deterioro del valor del activo o grupo de activos.

Figura 16. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 13

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 100% de los encuestados afirma que se debe revelar la hipótesis que la empresa utiliza para determinar el deterioro del valor del activo o grupo de activos en sus notas a los Estados Financieros.

Pregunta catorce:

La empresa al no evaluar y determinar el deterioro del valor de los activos en el momento adecuado, ocasiona que los indicadores financieros de la empresa resulten afectados.

Figura 17. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 14

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 77% de los encuestados está totalmente de acuerdo en que la empresa al no evaluar y determinar el deterioro del valor de los activos en el momento adecuado, ocasiona que los indicadores financieros de la empresa resulten afectados y un 23% está de acuerdo con lo indicado.

Pregunta quince:

La pérdida por deterioro se reconoce en el estado de resultados; y este reconocimiento disminuye el margen operativo proyectado por la empresa y afecta al cálculo sobre el recupero de la inversión.

Figura 18. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 15

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 69% de los encuestados está totalmente de acuerdo y el 31% está de acuerdo en que la pérdida por deterioro se reconoce en el estado de resultados; y este reconocimiento disminuye el margen operativo proyectado por la empresa y afecta al cálculo sobre el recupero de la inversión en la empresa.

Pregunta dieciséis:

Las variaciones del tipo de cambio o el incremento de la competencia afectan en el cálculo del valor en uso de los activos.

Figura 19. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 16

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 85% de los encuestados afirman que las variaciones del tipo de cambio o el incremento de la competencia afectan en el cálculo del valor en uso de los activos y el 15% indican que están de acuerdo con lo indicado.

Pregunta diecisiete:

La empresa deberá realizar el cálculo del valor en uso implicando la estimación de los cobros y pagos futuros esperados del uso del activo o de la UGE, se deberá excluir los flujos de caja asociados a mejoras que resulten incrementar el rendimiento de los activos.

Figura 20. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 17

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 77 de los encuestado indican su total acuerdo y el 15% afirman que la empresa deberá realizar el cálculo del valor en uso implicando la estimación de los cobros y pagos futuros esperados del uso del activo o de la UGE, se deberá excluir los flujos de caja asociados a mejoras que resulten incrementar el rendimiento de los activos; sin embargo, el 8% se muestra indeciso a los indicado.

Pregunta dieciocho:

El activo o grupo de activos que han sido ajustados a su importe recuperable, la depreciación se debe determinar en función al valor en libros para los periodos futuros.

Figura 21. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 18

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 85% de los encuestados indica su total acuerdo y el 15% indican están de acuerdo en referencia a que el activo o grupo de activos que han sido ajustados a su importe recuperable, la depreciación se debe determinar en función al valor en libros para los periodos futuros.

Pregunta diecinueve:

Los activos fijos son los que tendrían un mayor impacto en el Impuesto a la Renta en el sector pesquero, en relación a la provisión por pérdida por deterioro registrada.

Figura 22. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 19

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 31% y el 38% de los encuestados se encuentran totalmente de acuerdo y de acuerdo respectivamente, afirmando que los activos fijos son los que tendrían un mayor impacto en el Impuesto a la Renta en el sector pesquero, en relación a la provisión por pérdida por deterioro registrada; sin embargo el 31% indican duda a lo cuestionado.

Pregunta veinte:

La reversión de pérdidas debe afectar en la determinación de la renta, es decir; que el impuesto diferido también se vea afectado.

Figura 23. Gráfico de columnas apiladas de la pregunta N° 20

Nota: Elaboración propia

Comentario:

El 77% de los encuestados están de acuerdo y el 23% indican estar de acuerdo afirmando que la reversión de pérdidas debe afectar en la determinación de la renta, es decir; que el impuesto diferido también se ve afectado.

4.2 Caso práctico aplicado a la empresa “Produce Harina y Aceite de pescado S.A.”

En el siguiente caso de aplicación se evaluará el reconocimiento, medición, información a revelar, impacto en los Estados Financieros e impacto en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del Sector Pesquero que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018. Se tomará como ejemplo una

empresa del sector pesquero y para reserva de la empresa se le llamará “Produce Harina y Aceite de pescado S.A.” en adelante “La empresa”.

4.2.1 Antecedentes de la empresa

La empresa tiene por objeto dedicarse a las actividades pesqueras de extracción, transformación y comercialización de recursos hidrobiológicos para consumo humano directo, indirecto y no alimenticio, en la forma, modo y condiciones establecidas por la ley general de pesquería, su reglamento y demás normas complementarias.

Asimismo, podrá dedicarse a la industrialización, transformación, fabricación, distribución, exportación, importación y comercialización de (i) aceites derivados y ácidos Grasos (incluyendo su refinación, procesamiento y compraventa); (ii) productos derivados de materias primas, insumos y productos de consumo masivo, principalmente para la industria de alimentos y/o para consumo humano o animal, en sus más variadas formas (incluyendo su procesamiento y compra-venta); (iii) productos nutracéuticos, farmacéuticos o de complementos vitamínicos.

Las unidades de negocio que posee la empresa es Pesca, con 4 plantas de Harina y Aceite de Pescado a lo largo de todo el litoral peruano. La empresa vende sus productos tanto a nivel nacional como a nivel internacional.

4.2.2 Planeamiento

- a) Visión: La visión de la empresa va en dirección en brindar a sus clientes productos de origen marino de alta calidad, logrando el máximo de las propiedades nutricionales del recurso logrando una gestión sostenible.
- b) Misión: La misión de la empresa es lograr ser una empresa de clase mundial, liderando e innovando el aprovechamiento sostenible de los recursos marinos con fines nutricionales.
- c) Valores
  - Integridad: Actuar con ética, seriedad y confiabilidad.

- Desarrollo integral: Estar comprometidos con la seguridad, el aprendizaje y la mejora de la calidad de vida.
- Sostenibilidad: Ser responsables en el uso de los recursos naturales y respetar el medio ambiente y las comunidades donde operan.
- Excelencia: Ser innovadores y mejorar continuamente los procesos, calidad y tecnología.

4.2.3 Productos y servicios

- Pesca: Operamos una de las flotas más importantes del Perú, conformada por 48 embarcaciones con una capacidad de bodega total de 20,150 TM³(2). 40% de esa capacidad cuenta con modernos sistemas de refrigeración que garantizan un óptimo abastecimiento para ofrecer productos bien conservados y de alta calidad.
- Harina y Aceite de Pescado: Contamos con 4 plantas de producción Steam Dried (secado a vapor), ubicadas estratégicamente a lo largo del litoral peruano, con capacidad instalada de producción de 1,465 TM de materia prima por hora. La empresa es la primera exportadora de harina y aceite de pescado, con una participación de 23% y 20%, respectivamente.

4.2.4 Política de Activo Fijo

La empresa registra los activos al costo considerando que tenga una vida útil no menor de un año y que el valor de costo neto sea superior a 1/4 de la UIT (no rige para equipos de cómputo). El rubro de inmuebles, embarcaciones, maquinaria y equipo se presenta al costo, neto de la depreciación acumulada y/o las pérdidas acumuladas por deterioro, si las hubiere.

La depreciación es calculada siguiendo el método de línea recta, en función de las vidas útiles estimadas de los activos. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin usar o se haya retirado del uso operativo sin el proceso de baja. La depreciación cesa cuando el activo se da de baja por obsolescencia, venta, siniestro o donación. Los valores residuales y las

vidas útiles deberán ser determinadas por la gerencia operativa responsable de los activos (áreas técnicas especializadas). Los factores para determinar la vida útil son Obsolescencia técnica o comercial, Límites legales o restricciones y Desgaste físico esperado.

Todos los costos incurridos en la adquisición e instalación de un activo fijo nuevo hasta el momento de colocar en condiciones de ser usado de la forma prevista por la gerencia, formarán parte del costo del activo fijo. Ejemplo: Fletes, gastos de importación, impuestos no recuperables, seguros, servicios de instalación.

Los valores residuales, las vidas útiles y los métodos de depreciación se revisan cada tres años y, de ser necesario, se ajustan prospectivamente. La revisión y validación es responsabilidad de la gerencia usuaria de los equipos.

Los costos de ampliación (adiciones), modernización o mejora, que representan un aumento de la productividad, capacidad o eficiencia, o un alargamiento de la vida útil de los activos, se capitalizan como mayor costo en la medida que cumplan los requisitos de reconocimiento.

Los desembolsos por mantenimiento y conservación no se capitalizan, se registran como gasto del ejercicio en que se incurren. Los gastos por traslados de activos antiguos a plantas o barcos no son capitalizables. Las reubicaciones de activos fijos dentro de la misma planta o barco deben ser considerados gastos.

4.2.5 Política de Deterioro del valor de los Activos Fijos

La empresa deberá revisar que todos los activos fijos de la compañía que evidencian deterioro, falta o poco uso e indicios que no se recuperará la inversión realizada con los flujos generados en el futuro.

Se identifica un posible deterioro del valor de cualquier activo fijo. Consideraciones que debe tener en cuenta durante la valuación: Evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo, Activo ocioso, planes de venta, cambios en el uso del activo debido a una modificación de la operación e Informes internos en los cuales se indica el menor desempeño económico del activo.

El gerente de contraloría deberá analizar el problema y definir tratamiento a seguir:

- a) Estimación de los flujos futuros.
- b) Tasación de activos fijos por perito externo.

Estimación de los flujos futuros:

Elaborar una estimación de los flujos futuros, basados en:

- Hipótesis razonables y sustentables, que representen las mejores estimaciones de la gerencia.
- Presupuestos aprobados por la gerencia (periodo máximo de 5 años).
- Extrapolación de proyecciones o presupuestos de años anteriores usando una tasa de crecimiento fija o decreciente.
- Estas estimaciones deben incluir:
  - Proyección de ingreso de efectivo del uso del activo.
  - Proyecciones de egresos de efectivo necesarias para generar ingresos de efectivo.
  - Los flujos netos generados por la venta u otra disposición del activo.
- Enviar el resultado obtenido a la Gerencia de Contraloría para su revisión.

El área de contabilidad deberá comparar los valores obtenidos con los valores en libros y si el valor en libros es mayor, informar a la Gerencia de Contraloría el valor a ajustar, indicando si el ajuste va a afectar el resultado del periodo o si el ajuste afectará al excedente de revaluación, si es un activo revaluado. Registrar el asiento de ajuste, con la aprobación del Gerente de Contraloría y/o Gerente Central de Administración y Finanzas, informar del registro realizado vía correo electrónico.

Tasación de activos fijos por perito externo:

Solicitar al Contador Analítico un informe externo de tasación de los activos fijos, en el informe debe figurar:

- El valor de venta neto de los costos necesarios para su venta.
- El valor de uso del activo.

Solicitar tres (03) cotizaciones de tasadores para elaborar el informe externo de tasación de los activos fijos.

Enviar las tres (03) cotizaciones al Gerente de Contraloría para que evalúe la más adecuada y proceda a su aprobación. Los tasadores deben reunir las siguientes condiciones:

- Ser profesionales colegiados, independientes y competentes.
- Ser miembros del cuerpo técnico de tasadores.

Realizar la comparación del valor neto de los activos fijos que figuran en los libros contables contra el valor indicado en el informe elaborado por el tasador. Si el valor en libros es mayor, informar al Gerente de Contraloría el valor a ajustar, indicando si el ajuste va a afectar el resultado del periodo o si el ajuste afectará al excedente de revaluación, si es un activo revaluado. Realizar el asiento de ajuste, con la aprobación de la Gerencia de Contraloría y/o Gerente Central de Administración y Finanzas, informar el registro realizado vía correo electrónico.

Los responsables de la empresa deberán tener controlado el riesgo que se asocia al deterioro del valor de los activos:

Tabla 16
Asociación de riesgo y control de Activos Fijos

Riesgo	Control asociado
Que no se identifiquen los Activos cuyo valor está deteriorado	El área de mantenimiento hace revisiones periódicas para determinar si sus activos están funcionando de manera eficiente, esto permite que los activos operativos estén realmente registrados.
Que no existan informes de tasación	La Compañía tiene establecido previamente que para desvalorización de activo fijo debe elaborarse el informe de tasación externo por un Ingeniero colegiado e independiente.
Que los Informes técnicos no sean elaborados por personal especializado	Los informes externos son elaborados por Ingenieros especialistas externos que están

	debidamente certificados, se tiene la hoja de vida de los tasadores actualizada.
Que la Gerencia no tenga conocimiento de la desvalorización de activo fijo.	El asiento de desvalorización es aprobado por el Gerente de Contraloría y el Contador General.
Que la Compañía mantenga en libros activos que deben ser dados de baja, distorsionando la información Financiera	La Compañía cuando identifica que existe un activo fijo para ser dado de baja, el Coordinador de Activo Fijo, hace seguimiento de todo el proceso hasta que se realice el asiento contable por la baja del activo, se hacen visitas periódicas a las plantas.

Nota: Elaboración propia

4.2.6 Estados Financieros de la compañía antes de la aplicación de deterioro

Se presenta los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2018 de la empresa Produce Harina y Aceite de Pescado S.A. de manera que permita un mejor entendimiento del caso presentado en el siguiente punto para la aplicación de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos, su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta. La empresa deberá analizar los cambios originados por la aplicación de la norma en cada rubro de los Estados Financieros:

- Estado de Situación Financiera: a) Otros activos, b) Inmueble maquinaria y Equipo, c) Resultado del Ejercicio.
- Estado de Resultados: a) Gastos de Venta, b) Impuesto a la Renta, c) Utilidad Neta.

Tabla 17
Estados de Situación Financiera de la empresa a diciembre 2018

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A. ESTADO DE SITUACION FINANCIERA (EXPRESADO EN SOLES) Al 31 de diciembre de 2018					
ACTIVO			PASIVO		
ACTIVO CORRIENTE			PASIVO CORRIENTE		
Efectivo y equivalente de efectivo	304,720	20%	Remuneraciones por pagar	65,840	4%
Cuentas por cobrar comerciales	18,107	1%	Tributos por pagar	40,700	3%
Cuentas por cobrar diversas	31,017	2%	Cuentas por pagar comerciales	42,357	3%
Otras Activos	a) 55,064	4%	Cuentas por pagar a relacionadas	851	0%
			Otros pasivos	5,020	0%
Total Activo Corriente	408,909	27%	Total Pasivo Corriente	154,768	10%
			PASIVO NO CORRIENTE		
			Deudas a largo plazo	212,126	14%
			Total Pasivo no Corriente	212,126	14%
			TOTAL PASIVO	366,894	24%
ACTIVO NO CORRIENTE			PATRIMONIO		
Inmuebles, embarcaciones, maquinaria y equipo	b) 928,873	62%	Capital social	970,682	64%
Intangibles	169,015	11%	Resultados acumulados	76,120	5%
Total Activo no Corriente	1,097,889	73%	Excedente de revaluación	25,740	2%
			Resultados del ejercicio	c) 67,361	4%
			Total Patrimonio	1,139,903	76%
TOTAL ACTIVO	1,506,797	100%	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	1,506,797	100%

Nota: Elaboración propia

a) Otros Activos: Este rubro está compuesto por los Pagos a cuenta del Impuesto a la renta, por el Impuesto Temporal a los Activos netos, percepciones y retenciones del IGTV, representando el 4% de los activos.

b) Inmueble, maquinaria y equipo: Este rubro está compuesto por Terrenos, maquinaria y equipos, unidades de transporte y equipos de cómputo, representando el 62% de los activos.

c) Resultados del ejercicio: Este rubro está compuesto por la utilidad generada en el año neto, representando el 3% del pasivo y patrimonio.

Tabla 18
Estados de Resultados de la empresa a diciembre 2018

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.		
ESTADO DE RESULTADOS		
(EXPRESADO EN SOLES)		
Por el periodo terminado al 31 de diciembre del 2018		
Ventas	354,028	100%
Costo de Ventas	- 181,654	-51%
UTILIDAD BRUTA	172,373	49%
Gastos Administrativos	- 32,026	-9%
Gastos de Ventas	a) - 44,435	-13%
UTILIDAD OPERATIVA	95,912	27%
Ingresos Financieros	281	0%
Gastos Financieros	- 8,477	-2%
Otros Ingresos de Gestión	9,870	3%
Otros Gastos de Gestión	- 2,039	-1%
RESULTADO ANTES DE PART. E IMPUESTOS	95,547	27%
Impuesto a la Renta	b) - 28,186	-8%
UTILIDAD NETA DE EJERCICIO	c) 67,361	14%

Nota: Elaboración propia

- a) Gastos de Ventas: Este rubro está compuesto por los gastos necesarios para la venta de los productos, representando el 13% de las ventas.
- b) Impuesto a la Renta: Este rubro está compuesto por el impuesto a la renta contable y corriente, representando el 13% de las ventas.
- c) Utilidad Neta del Ejercicio: Este rubro muestra la utilidad neta disponible para la empresa, representando el 14% de las ventas.

4.2.7 Aplicación de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos

En esta sección se presentará varios escenarios aplicando lo contemplado en la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en la empresa “Produce Harina y Aceite de pescado S.A.” de manera que se pueda analizar el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en los estados financieros.

4.2.7.1 Indicis de deterioro

Fuentes externas:

- El sector pesquero ha tenido una variación considerable en el precio de la harina por TM. Fines del 2017 e inicios del año 2018 el sector pesca se vio afectado por la suspensión de temporada de pesca; es por ello que el sector pesquero aprovecho en seguir ofreciendo el producto en un alto precio, esto fue muy provechoso ya que la siguiente temporada tuvieron una de las cuotas más altas de los últimos 8 años, siendo alto sus ingresos con costos iguales. A partir del segundo trimestre el precio se regularizo hasta la fecha.
- Para los precios de aceite ha tenido el mismo efecto, teniendo altos precios a inicios de año, regularizando sus precios a partir del segundo trimestre.

Figura 24. Variación mensual por TM del precio de Aceite de pescado en USD 2018.

Nota: Consultado en *Índex mundi*, 2019.

Figura 25. Variación mensual de tasa de cambio del Precio de Harina de pescado en USD.

Nota: Consultado en *Índex mundi*, 2019.

- Según el Ministro de la producción Perez-Reyes indica que, para el año 2018 el desembarque total acumulado de recursos hidrobiológicos ascendió a 7,2 millones de TM, representando un crecimiento de 70.3% en relación al periodo 2017. En relación al valor económico, los desembarques pesqueros alcanzaron los S/ 4979,8 millones en el 2018 incrementándose en 39.7% en relación al año 2017.
- De acuerdo a los resultados obtenidos por el INEI, Semana Económica indica que, para el año 2018 la economía peruana ha tenido un crecimiento del 3.99%, aportando el sector pesca con un 0.15 gracias al crecimiento del 39.7% que obtuvo ese año.

Figura 26. Contribución a la variación de la Producción Nacional, según actividad económica.

Nota: Instituto Nacional de Estadística e Informática, diciembre 2018

- Para el año 2018 se establecieron dos temporadas de pesca de anchoveta según lo indicado por el Instituto del Mar del Perú (IMARPE), para la zona Norte - Centro la primera temporada inicio el 07 de abril con una cuota de 3,31 millones de TM capturando el 97.92% de la cuota y la segunda temporada inicio el 15 de noviembre con una cuota de 2,10 millones de TM capturando el 98.10% de la cuota. Para la Zona sur se establecieron cuotas similares de las cuales solo se capturaron el 30% para la primera temporada y el 14% para la segunda. Estas amplias temporadas de pesca corresponden a los efectos del niño y límites máximos que establece el IMARPE para cada embarcación según la capacidad de la bodega en el permiso de pesca y su record histórico.
- El sector pesquero para el año 2018 se ha visto muy beneficiado ya que presentó un crecimiento de 4.0%, para el año 2017 mostró un crecimiento solo de 2.3%, un 4.0% para el año 2016 y un 3.3% para el año 2015. Según el crecimiento promedio de los últimos 4 años se espera un 3.52% de crecimiento para los próximos años.

Fuentes internas:

- La empresa debido a las altas cuotas establecidas en el 2018 ocasionó una alta oferta de los principales productos, debido a ello la empresa debió modificar los precios por la venta de Harina y Aceite de pescado a partir del segundo trimestre del año.
- El año 2017 el sector pesquero tuvo un crecimiento de 2.3% y para el año 2018 tuvo un crecimiento de 4.0% casi el doble del año anterior. El bajo crecimiento en el año 2017 ocasionó dejar suspendida las operaciones de la planta ubicada en el norte del país para el 2019. La empresa mantiene 2 plantas en la zona norte del país y el motivo principal de la suspensión es la baja o nula cuota asignada para la zona norte; ya que las embarcaciones desembarcaban en un solo puerto (más cercano) de esta manera; la empresa pueda obtener materia prima de alta calidad para la elaboración de sus productos, es por ello que, con motivo de reestructuración de estrategia de negocio, la planta quedó suspendida por un plazo de 2 años, según lo indicado por PRODUCE. La empresa para fines de año tuvo que realizar un análisis sobre la obsolescencia de la planta ubicada en el norte.
- El área de presupuesto indica a inicios del 2018 que la planta ubicada en el norte no generará flujo futuro durante el año, por lo que el área de contabilidad deberá evaluar dichos activos a finales de año.

En base a los indicios internos y externos se plantea diferentes casos para la valoración de los activos fijos de la empresa, se deberá medir, reconocer y registrar dichas operaciones bajo lo indicado por la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos.

4.2.7.2 Presentación de casos

A. Caso 1: Análisis de deterioro del valor de una Unidad Generadora de Efectivo (UGE)

a. Datos relevantes

- El principal giro de la empresa es la extracción, transformación y exportación de Harina y Aceite de pescado de alta calidad.
- La empresa realiza contratos de harina y aceite de pescado por cierta cantidad de TM a un precio establecido según la oferta en el mercado (menos ofertantes más alto el

precio y más ofertantes el precio baja). La producción y exportación de Harina y Aceite de pescado representa el 90% de las ventas, asimismo esta producción opera en las 4 plantas que la empresa posee, es por ello que la empresa las reconoce como Unidades Generadoras de Efectivo.

- Luego de haber detallado los indicios de fuentes internas y externas, se ha determinado evaluar el deterioro de ambas Unidades Generadoras de Efectivo, del total de las 4 plantas.

Tabla 19
Unidades Generadoras de Efectivo

Unidades Generadoras de Efectivo

Harina de Pescado: Peruvian Steam Dried Fishmeal - Super Prime

Planta 1

Planta 2

Planta 3

Planta 4

Aceite de Pescado: Peruvian Crude Fish Oil

Planta 1

Planta 2

Planta 3

Planta 4

Nota: Elaboración propia

b. Medición del importe recuperable

En esta etapa se deberá determinar el valor recuperable, de esta manera definir el mayor valor, calculando el valor en uso de cada Unidad Generadora de Efectivo y el valor razonable menos los costos de disposición de los mismos.

1. Valor en uso

Se determinará mediante la proyección de los flujos de caja esperados para cada unidad generadora de efectivo.

En el párrafo 31 de la NIC 36 se indica que se debe aplicar la tasa de descuento para los flujos de efectivo futuros, para ello se aplicará la tasa libre de riesgo publicada por el Banco de la Nación al cierre del 2018 que es de 2.62%, esta tasa indica la rentabilidad que el inversionista obtendría por invertir en cualquier activo libre de riesgo.

Para determinar el factor de descuento se calculará en base a la siguiente fórmula:

$$F.D. = 1 / (1+i)^n$$

i: Tasa libre de riesgo = 2,62%

n: Número de periodos = 10 años

Tabla 20
Factor de descuento a 10 años.

AÑO	FACTOR DE DESCUENTO
2019	0.974468914
2020	0.949589665
2021	0.92534561
2022	0.901720532
2023	0.878698628
2024	0.856264498
2025	0.834403136
2026	0.813099918
2027	0.792340595
2028	0.772111279

Nota: Elaboración propia

- Flujo de efectivo estimado por la UGE de Harina y Aceite de Pescado – Planta 1

En la figura siguiente se muestra el flujo de efectivo proyectado por la unidad generadora de efectivo de harina y Aceite de pescado para la Planta 1.

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCAO S.A. FLUJO DE EFECTIVO PROYECTADO (Expresado en Nuevos Soles)										
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Ventas	11,420	11,822	12,238	12,669	13,115	13,576	14,054	14,549	15,061	15,591
(-) Costo de Ventas	- 4,724	- 4,890	- 5,063	- 5,241	- 5,425	- 5,616	- 5,814	- 6,019	- 6,230	- 6,450
(-) Gastos Administrativos	- 1,028	- 1,064	- 1,101	- 1,140	- 1,180	- 1,222	- 1,265	- 1,309	- 1,356	- 1,403
(-) Gastos de Ventas	- 1,485	- 1,537	- 1,591	- 1,647	- 1,705	- 1,765	- 1,827	- 1,891	- 1,958	- 2,027
Ebit	4,183	4,331	4,483	4,641	4,804	4,973	5,148	5,330	5,517	5,711
(-) Impuesto	- 1,234	- 1,278	- 1,323	- 1,369	- 1,417	- 1,467	- 1,519	- 1,572	- 1,628	- 1,685
Depreciación	33,500	33,500	33,500	33,500	33,500	33,500	33,500	33,500	33,500	33,500
Flujo de Efectivo Operacional	36,449	36,553	36,661	36,772	36,887	37,006	37,130	37,257	37,390	37,527
Factor de descuento	0.974469	0.9495897	0.925346	0.901721	0.878699	0.8562645	0.8344031	0.8131	0.792341	0.772111
Flujo de Efectivo Operacional Descontado	35,519	34,710	33,924	33,158	32,413	31,687	30,981	30,294	29,625	28,975
Valor en uso Planta 1- Harina y Aceite de pescado	321,286									

Figura 27. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 1.

Nota: Elaboración propia

La proyección del flujo de efectivo mostrado en base al promedio de crecimiento de los últimos 4 años, es decir; un crecimiento de 3.52% anual. El detalle de los ingresos se muestra en el Anexo VI.

En relación a los costos que la empresa debe incurrir, se considera los costos por mantenimiento, repuestos, mano de obra, costos de exportación y depreciación de la Unidad Generado de Efectivo. El detalle de los costos de venta se muestra en el Anexo VII.

Los gastos administrativos representan el 9% de las ventas y los gastos de venta representan el 13% de las ventas y la tasa del impuesto a la renta establecido es del 29.5%.

El valor en uso calculado es S/ 321,286 soles.

- Flujo de efectivo estimado por la UGE de Harina y Aceite de Pescado – Planta 2

En la figura siguiente se muestra el flujo de efectivo proyectado por la unidad generadora de efectivo de harina y Aceite de pescado para la Planta 2.

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.										
FLUJO DE EFECTIVO PROYECTADO										
(Expresado en Nuevos Soles)										
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Ventas	140,844	145,802	150,934	156,247	161,747	167,441	173,334	179,436	185,752	192,290
(-) Costo de Ventas	- 78,030	- 80,777	- 83,620	- 86,564	- 89,611	- 92,765	- 96,030	- 99,411	- 102,910	- 106,532
(-) Gastos Administrativos	- 12,676	- 13,122	- 13,584	- 14,062	- 14,557	- 15,070	- 15,600	- 16,149	- 16,718	- 17,306
(-) Gastos de Ventas	- 18,310	- 18,954	- 19,621	- 20,312	- 21,027	- 21,767	- 22,533	- 23,327	- 24,148	- 24,998
Ebit	31,828	32,949	34,109	35,309	36,552	37,839	39,171	40,549	41,977	43,454
(-) Impuesto	- 9,389	- 9,720	- 10,062	- 10,416	- 10,783	- 11,162	- 11,555	- 11,962	- 12,383	- 12,819
Depreciación	65,000	65,000	65,000	65,000	65,000	65,000	65,000	65,000	65,000	65,000
Flujo de Efectivo Operacional	87,439	88,229	89,047	89,893	90,769	91,676	92,615	93,587	94,594	95,635
Factor de descuento	0.974469	0.9495897	0.925346	0.901721	0.878699	0.8562645	0.8344031	0.8131	0.792341	0.772111
Flujo de Efectivo Operacional Descontado	85,207	83,781	82,399	81,058	79,759	78,499	77,278	76,096	74,950	73,841
Valor en uso Planta 2- Harina y Aceite de pescado	792,868									

Figura 28. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 2.

Nota: Elaboración propia

La proyección del flujo de efectivo mostrado en base al promedio de crecimiento de los últimos 4 años, es decir; un crecimiento de 3.52% anual. El detalle de los ingresos se muestra en el Anexo VI.

En relación a los costos que la empresa debe incurrir, se considera los costos por mantenimiento, repuestos, mano de obra, costos de exportación y depreciación de la Unidad Generado de Efectivo. El detalle de los costos de venta se muestra en el Anexo VII.

Los gastos administrativos representan el 9% de las ventas y los gastos de venta representan el 13% de las ventas y la tasa del impuesto a la renta establecido es del 29.5%.

El valor en uso calculado es S/ 792,868 soles.

- Flujo de efectivo estimado por la UGE de Harina y Aceite de Pescado – Planta 3

En la figura siguiente se muestra el flujo de efectivo proyectado por la unidad generadora de efectivo de harina y Aceite de pescado para la Planta 3.

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.										
FLUJO DE EFECTIVO PROYECTADO										
(Expresado en Nuevos Soles)										
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Ventas	112,565	116,527	120,629	124,875	129,271	133,821	138,532	143,408	148,456	153,682
(-) Costo de Ventas	- 53,447	- 55,329	- 57,276	- 59,292	- 61,379	- 63,540	- 65,777	- 68,092	- 70,489	- 72,970
(-) Gastos Administrativos	- 10,131	- 10,487	- 10,857	- 11,239	- 11,634	- 12,044	- 12,468	- 12,907	- 13,361	- 13,831
(-) Gastos de Ventas	- 14,633	- 15,149	- 15,682	- 16,234	- 16,805	- 17,397	- 18,009	- 18,643	- 19,299	- 19,979
Ebit	34,353	35,563	36,814	38,110	39,452	40,840	42,278	43,766	45,307	46,902
(-) Impuesto	- 10,134	- 10,491	- 10,860	- 11,243	- 11,638	- 12,048	- 12,472	- 12,911	- 13,366	- 13,836
Depreciación	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000	85,000
Flujo de Efectivo Operacional	109,219	110,072	110,954	111,868	112,813	113,793	114,806	115,855	116,941	118,066
Factor de descuento	0.974469	0.9495897	0.925346	0.901721	0.878699	0.8562645	0.8344031	0.8131	0.792341	0.772111
Flujo de Efectivo Operacional Descontado	106,431	104,523	102,671	100,873	99,129	97,436	95,794	94,202	92,657	91,160
Valor en uso Planta 3 - Harina y Aceite de pescado	984,877									

Figura 29. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 3.

Nota: Elaboración propia

La proyección del flujo de efectivo mostrado en base al promedio de crecimiento de los últimos 4 años, es decir; un crecimiento de 3.52% anual. El detalle de los ingresos se muestra en el Anexo VI.

En relación a los costos que la empresa debe incurrir, se considera los costos por mantenimiento, repuestos, mano de obra, costos de exportación y depreciación de la Unidad Generado de Efectivo. El detalle de los costos de venta se muestra en el Anexo VII.

Los gastos administrativos representan el 9% de las ventas y los gastos de venta representan el 13% de las ventas y la tasa del impuesto a la renta establecido es del 29.5%.

El valor en uso calculado es S/ 984,877 soles.

- Flujo de efectivo estimado por la UGE de Harina y Aceite de Pescado – Planta 4

En la figura siguiente se muestra el flujo de efectivo proyectado por la unidad generadora de efectivo de harina y Aceite de pescado para la Planta 4.

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.										
FLUJO DE EFECTIVO PROYECTADO										
(Expresado en Nuevos Soles)										
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Ventas	101,660	105,238	108,943	112,778	116,747	120,857	125,111	129,515	134,074	138,793
(-) Costo de Ventas	- 51,847	- 53,672	- 55,561	- 57,517	- 59,541	- 61,637	- 63,807	- 66,053	- 68,378	- 70,785
(-) Gastos Administrativos	- 9,149	- 9,471	- 9,805	- 10,150	- 10,507	- 10,877	- 11,260	- 11,656	- 12,067	- 12,491
(-) Gastos de Ventas	- 13,216	- 13,681	- 14,163	- 14,661	- 15,177	- 15,711	- 16,264	- 16,837	- 17,430	- 18,043
Ebit	27,448	28,414	29,415	30,450	31,522	32,631	33,780	34,969	36,200	37,474
(-) Impuesto	- 8,097	- 8,382	- 8,677	- 8,983	- 9,299	- 9,626	- 9,965	- 10,316	- 10,679	- 11,055
Depreciación	73,000	73,000	73,000	73,000	73,000	73,000	73,000	73,000	73,000	73,000
Flujo de Efectivo Operacional	92,351	93,032	93,737	94,467	95,223	96,005	96,815	97,653	98,521	99,419
Factor de descuento	0.974469	0.9495897	0.925346	0.901721	0.878699	0.8562645	0.8344031	0.8131	0.792341	0.772111
Flujo de Efectivo Operacional Descontado	89,993	88,342	86,739	85,183	83,672	82,206	80,783	79,402	78,062	76,763
Valor en uso Planta 4 - Harina y Aceite de pescado	831,145									

Figura 30. Flujo de efectivo estimado por la unidad generadora de efectivo – Harina y Aceite de Pescado – Planta 4.

Nota: Elaboración propia

La proyección del flujo de efectivo mostrado en base al promedio de crecimiento de los últimos 4 años, es decir; un crecimiento de 3.52% anual. El detalle de los ingresos se muestra en el Anexo VI.

En relación a los costos que la empresa debe incurrir, se considera los costos por mantenimiento, repuestos, mano de obra, costos de exportación y depreciación de la Unidad Generado de Efectivo. El detalle de los costos de venta se muestra en el Anexo VII.

Los gastos administrativos representan el 9% de las ventas y los gastos de venta representan el 13% de las ventas y la tasa del impuesto a la renta establecido es del 29.5%.

El valor en uso calculado es S/ 831,145 soles.

2. Valor razonable menos los costos de disposición

Para la determinación del Valor razonable se ha tomado como referencia, el promedio que las principales empresas encuestadas indicaron, teniendo en consideración las Toneladas métricas que cada planta produce, el valor de la ubicación inmueble, entre otros; según el valor aproximado de las tasaciones realizadas para el año 2018.

Tabla 21

Valor Razonable menos los costos de disposición de las Unidades Generadoras de Efectivo

Unidad de negocio	Valor Razonable (-) Costos de Disposición	
Planta 1	S/.	450,350
Planta 2	S/.	570,160
Planta 3	S/.	750,650
Planta 4	S/.	670,920
TOTAL	S/.	1,421,570.00

Nota: Elaboración propia

Según se indica en el párrafo 28 y 29 de la NIC 36, la mejor evidencia del valor razonable del activo o grupo de activos menos los costos de disposición es que deba existir un precio en un mercado activo, con un compromiso formal, en condiciones de independencia mutua, por otro lado, si en el caso no existiese un compromiso formal de venta, pero si un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta sería el precio de mercado activo, menos los costos de disposición.

Se puede indicar entonces que el valor razonable menos los costos disposición asignados a las Unidades Generadoras de Efectivo cumplen con lo indicado en la norma; considerando que los valores indicados se encuentran en un mercado activo y los costos de venta corresponden a los gastos necesarios para disponer el grupo de activos.

- c. Comparación entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición

La NIC 36 establece que el importe recuperable es el mayor valor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición, en la siguiente tabla se muestra el comparativo, tomando el que resulte mayor.

Tabla 22

Cuadro comparativo entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición

Unidad de negocio	Valor Razonable (-) Costos de Disposición		Valor en uso	Importe recuperable	
Planta 1	S/.	450,350	S/.	321,286	S/. 450,350.00
Planta 2	S/.	570,160	S/.	792,868	S/. 792,868.42
Planta 3	S/.	750,650	S/.	984,877	S/. 984,876.84
Planta 4	S/.	670,920	S/.	831,145	S/. 831,145.24
TOTAL	S/.	1,421,570.00	S/.	1,816,022.08	S/. 3,059,240.50

Nota: Elaboración propia

- Para las Unidades Generadoras de efectivo de Harina y Aceite de pescado producidas en la planta 1, el mayor valor se refleja en el valor razonable menos los costos de disposición, tomando este valor como el importe recuperable.
- Para las Unidades Generadoras de efectivo de Harina y Aceite de pescado producidas en la planta 2, el mayor valor se refleja en el valor en uso, tomando este valor como el importe recuperable.
- Para las Unidades Generadoras de efectivo de Harina y Aceite de pescado producidas en la planta 3, el mayor valor se refleja en el valor en uso, tomando este valor como el importe recuperable.
- Para las Unidades Generadoras de efectivo de Harina y Aceite de pescado producidas en la planta 4, el mayor valor se refleja en el valor en uso, tomando este valor como el importe recuperable.

d. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

Tabla 23

Cuadro comparativo entre el importe recuperable y el importe en libros de las Unidades Generadoras de Efectivo

Unidad de negocio	Importe recuperable		Importe en libros		Deterioro del Valor	
Planta 1	S/.	450,350	S/.	475,230	S/.	24,880.00
Planta 2	S/.	792,868	S/.	803,540	S/.	10,671.58
Planta 3	S/.	984,877	S/.	985,999	S/.	1,122.16
Planta 4	S/.	831,145	S/.	845,230	S/.	14,084.76
TOTAL	S/.	3,059,240.50	S/.	3,109,999.00	S/.	50,758.50

Nota: Elaboración propia

Según el cuadro indicado existe un deterioro del valor por S/ 50,758.50 soles por las Unidades Generadoras de Efectivo de Harina y Aceite de pescado en cada una de las plantas, generando una pérdida por deterioro, indicado así en el párrafo 58 de la NIC 36 indica que la empresa debe traer el importe en libros de cada activo o grupo de activos hasta su importe recuperable, siempre y cuando este último sea el menor entre ambos.

e. Contabilización de la NIC 36: Deterioro del valor de los activos

En la siguiente tabla se muestra la contabilización de la pérdida por deterioro y el impuesto diferido correspondiente. Se realizó el registro por el gasto de deterioro de las Unidades Generadoras de Efectivo dando un total del S/ 50,758.50 soles reconociendo en el resultado por deterioro tal como se indica en el párrafo 60 de la NIC 36.

El impuesto a la renta diferido se ha reconocido y proyectado con la tasa 29.5% vigente en el 2018 según se indica en la NIC 12.

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
68	Valuación y deterioro de activos y provisiones	S/. 50,758.50	
68522	Maquinarias y equipos de explotación		
36	Desvalorización de activo inmovilizado		S/. 50,758.50
36331	Maquinarias y equipos de explotación		
	<i>(*) Por el reconocimiento del deterioro del valor de los activos por las plantas 1 al 4</i>		
95	Gastos de ventas	S/. 50,758.50	
95685	Provisión por deterioro		
79	Cargas imputables a cuenta de costos y gastos		S/. 50,758.50
79195	Cargas imputables a cuenta de costos y gastos		
	<i>(*) Por el destino del gasto del deterioro del valor de los activos por las plantas 1 al 4</i>		
37	Activo diferido	S/. 14,973.76	
37121	Impuesto a la renta diferido		
88	Impuesto a la renta		S/. 14,973.76
882	Impuesto a la renta diferido		
	<i>(*) Por el impuesto a la renta diferido del deterioro del valor de los activos por las plantas 1 al 4</i>		

B. Caso 2: Análisis de deterioro del valor de los activos individuales

a. Datos relevantes

- La empresa ha realizado provisión por deterioro del valor de los activos individuales correspondientes a la planta 1 ubicada en la zona norte del país en el año 2017 debido a la baja producción en esa zona durante el final del año se registraron activos que se dañaron por falta de mantenimiento.
- De acuerdo a las referencias externas e internas indicadas, la empresa ha analizado cada activo correspondiente a la producción de los productos en la Planta 1 de los que ya se había registrado un deterioro en el año 2017.

b. Medición del importe recuperable

En esta etapa se deberá determinar el valor recuperable, de esta manera definir el mayor valor, calculando el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición de los activos de la planta 1.

1. Valor en uso

En el párrafo 31 de la NIC 36 se indica que se debe aplicar la tasa de descuento para los flujos de efectivo futuros, para ello se aplicará la tasa libre de riesgo publicada por el Banco de la Nación al cierre del 2018 que es de 2.62%, esta tasa indica la rentabilidad que el inversionista obtendría por invertir en cualquier activo libre de riesgo.

Para determinar el factor de descuento se calculará en base a la siguiente fórmula:

$$F.D. = 1 / (1+i)^n$$

i: Tasa libre de riesgo = 2,62%

n: Número de periodos = 10 años

Tabla 24
Factor de descuento a 10 años

AÑO	FACTOR DE DESCUENTO
2019	0.974468914
2020	0.949589665
2021	0.92534561
2022	0.901720532
2023	0.878698628
2024	0.856264498
2025	0.834403136
2026	0.813099918
2027	0.792340595
2028	0.772111279

Nota: Elaboración propia

- Flujo de efectivo estimado por los activos de la Planta 1

En la figura siguiente se muestra el flujo de efectivo proyectado por los activos de la Planta 1.

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.				
FLUJO DE EFECTIVO PROYECTADO				
(Expresado en Nuevos Soles)				
	2019	2020	2021	
Ventas	4,371	4,525	4,684	
(-) Costo de Ventas	- 2,229	- 2,308	- 2,389	
(-) Gastos Administrativos	- 393	- 407	- 422	
(-) Gastos de Ventas	- 568	- 588	- 609	
Ebit	1,180	1,222	1,265	
(-) Impuesto	- 348	- 360	- 373	
Depreciación	2,850	2,850	2,850	
Flujo de Efectivo Operacional	3,682	3,711	3,742	
Factor de descuento	0.974468914	0.9495897	0.925346	
Flujo de Efectivo Operacional Descontado	3,588	3,524	3,462	
Valor en uso	10,575			

Figura 31. Flujo de efectivo estimado por la Planta 1.

Nota: Elaboración propia

La proyección del flujo de efectivo mostrado en base al promedio de crecimiento de los últimos 4 años, es decir; un crecimiento de 3.52% anual. El detalle de los ingresos se muestra en el Anexo VIII en función de la vida útil del activo, es decir; para los próximos 3 años.

En relación a los costos que la empresa debe incurrir, se considera los costos por mantenimiento, repuestos, mano de obra, costos de exportación y depreciación de la Unidad Generado de Efectivo. El detalle de los costos de venta se muestra en el apéndice X.

Los gastos administrativos representan el 9% de las ventas y los gastos de venta representan el 13% de las ventas y la tasa del impuesto a la renta establecido es del 29.5%.

El valor en uso calculado es S/ 10,575 soles.

2. Valor razonable menos los costos de disposición

Para la determinación del Valor razonable se ha tomado como referencia, el promedio que las principales empresas encuestadas indicaron, teniendo en consideración la Toneladas métricas que la planta produce, el valor de la ubicación inmueble, entre otros; según el valor aproximado de las tasaciones realizadas para el año 2018.

Tabla 25

Valor Razonable menos los costos de disposición de las Unidades Generadoras de Efectivo

Activos Obsoletos	Valor Razonable (-)	
	Costos de Disposición	
Coagulador	S/.	950
Desaguador Rotatorio	S/.	1,500
Desaguador Vibratorio	S/.	1,320
Secador aire caliente	S/.	950
Secador Rotadisk	S/.	930
Secador rotatubo	S/.	1,100
Tanque de agua	S/.	3,000
Tanque de espuma	S/.	2,670
Tanque ecualizador	S/.	2,900
Tolvin de cocinas	S/.	2,500
Tolvin de sólidos	S/.	920
TOTAL	S/.	18,740.00

Nota: Elaboración propia

Según se indica en el párrafo 25 y 26 de la NIC 36, la mejor evidencia del valor razonable del activo o grupo de activos menos los costos de disposición es que deba existir un precio en un mercado activo, con un compromiso formal, en condiciones de independencia mutua, por otro lado, si en el caso no existiese un compromiso formal de venta, pero si un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta sería el precio de mercado activo, menos los costos de disposición.

Se puede indicar entonces que el valor razonable menos los costos disposición asignados a los activos cumplen con lo indicado en la norma; considerando que los valores indicados se encuentran en un mercado activo y los costos de venta corresponden a los gastos necesarios para disponer el grupo de activos.

- c. Comparación entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición

La NIC 36 establece que el importe recuperable es el mayor valor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición, en la siguiente tabla se muestra el comparativo, tomando el que resulte mayor.

Tabla 26

Cuadro comparativo entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición

	Valor Razonable (-) Costos de Disposición		Valor en uso		Importe recuperable	
Activos obsoletos	S/.	18,740	S/.	10,575	S/.	18,740.00
TOTAL	S/.	18,740.00	S/.	10,574.53	S/.	18,740.00

Nota: Elaboración propia

Para los activos obsoletos pertenecientes a la planta 1, el mayor valor se refleja en el valor razonable menos los costos de disposición, tomando este valor como el importe recuperable.

- d. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

Tabla 27

Cuadro comparativo entre el importe recuperable y el importe en libros de los activos obsoletos

Activos Obsoletos	Importe recuperable		Importe en libros		Deterioro del Valor	
Activos Obsoletos	S/.	18,740	S/.	55,500	-S/.	36,760.00
TOTAL	S/.	18,740.00	S/.	55,500.00	-S/.	36,760.00

Nota: Elaboración propia

Según el cuadro indicado existe un deterioro del valor por S/ 36,760 soles por los activos obsoletos de la planta 1, generando una pérdida por deterioro, indicado así en el párrafo 58 de la NIC 36 indica que la empresa debe traer el importe en libros de cada activo o grupo de activos hasta su importe recuperable, siempre y cuando este último sea el menor entre ambos.

e. Contabilización de la NIC 36: Deterioro del valor de los activos

En la siguiente tabla se muestra la contabilización de la pérdida por deterioro y el impuesto diferido correspondiente. Se realizó el registro por el gasto de deterioro de los activos obsoletos dando un total del S/ 36,760 soles reconociendo en el resultado por deterioro tal como se indica en el párrafo 60 de la NIC 36.

Para el caso de los activos obsoletos, la empresa deberá aplicar lo indicado en el párrafo 114 de la NIC 36 en el que se indica que se debe revertir la pérdida reconocida en periodos anteriores, siempre y cuando hubiera cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de tales activos desde el ultima vez registrada la pérdida.

El impuesto a la renta diferido se ha reconocido y proyectado con la tasa 29.5% vigente en el 2018 según se indica en la NIC 12.

Tabla 28

Cuadro comparativo del deterioro del valor de los activos obsoletos del 2017 al 2018

Activos Obsoletos	Deterioro 2018		Deterioro 2017		Ajuste	
Activos Obsoletos	-S/.	36,760	-S/.	46,950	-S/.	10,190.00
TOTAL	-S/.	36,760.00	-S/.	46,950.00	-S/.	10,190.00

Nota: Elaboración propia

En la tabla se muestra que la empresa para el año 2018 debe de ajustar el deterioro realizado en el año anterior, ajustando por 10,190 soles la pérdida registrada al cierre del 2018.

La planta en cuestión se encuentra suspendidas las actividades por un plazo máximo de 2 años, plazo máximo por PRODUCE, siendo al cierre del 2018 el año y 4 meses para la planta; es por ello que la empresa al evaluar los activos obsoletos al cierre del 2017 registra un deterioro. La empresa deberá evaluar si durante el periodo del 2019 se inicia nuevamente las actividades en la planta o si definitivamente cierra la planta.

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
36	Desvalorización de activo inmovilizado	S/. 10,190.00	
36331	Maquinarias y equipos de explotación		
75	Otros ingresos de gestión		S/. 10,190.00
	Recuperación de deterioro de inmuebles,		
7572	maquinaria y equipo		
	<i>(*) Por el recupero del deterioro del valor de los activos obsoletos por la planta 1</i>		
88	Impuesto a la renta	S/. 3,006.05	
882	Impuesto a la renta diferido		
37	Activo diferido		S/. 3,006.05
37121	Impuesto a la renta diferido		
	<i>(*) Por el impuesto a la renta diferido del recupero del deterioro del valor de los activos obsoletos por la planta 1</i>		

C. Caso 3: Análisis de deterioro del valor de los activos revaluados

a. Datos relevantes

- La empresa durante el año 2017 ha realizado revaluaciones de sus 3 secadores en la planta 2, el secador rotadisk, secador rotatubo y el secador aire caliente maquinas principales en el proceso de producción.
- La empresa ha determinado la evaluación del deterioro de la planta 2 por los 3 secadores revaluados en el año 2017.

b. Medición del importe recuperable

En esta etapa se deberá determinar el valor recuperable, de esta manera definir el mayor valor, calculando el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición de los activos de la planta 1.

1. Valor en uso

En el párrafo 31 de la NIC 36 se indica que se debe aplicar la tasa de descuento para los flujos de efectivo futuros, para ello se aplicará la tasa libre de riesgo publicada por el Banco de la Nación al cierre del 2018 que es de 2.62%, esta tasa indica la rentabilidad que el inversionista obtendría por invertir en cualquier activo libre de riesgo.

Para determinar el factor de descuento se calculará en base a la siguiente fórmula:

$$F.D. = 1 / (1+i)^n$$

i: Tasa libre de riesgo = 2,62%

n: Número de periodos = 10 años

Tabla 29
Factor de descuento a 10 años

AÑO	FACTOR DE DESCUENTO
2019	0.974468914
2020	0.949589665
2021	0.92534561
2022	0.901720532
2023	0.878698628
2024	0.856264498
2025	0.834403136
2026	0.813099918
2027	0.792340595
2028	0.772111279

Nota: Elaboración propia

- Flujo de efectivo estimado por los activos de la Planta 2

En la figura siguiente se muestra el flujo de efectivo proyectado por los activos de la revaluados.

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PES CADO S.A.										
FLUJO DE EFECTIVO PROYECTADO										
(Expresado en Nuevos Soles)										
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Ventas	24,630	25,497	26,394	27,324	28,285	29,281	30,312	31,379	32,483	33,627
(-) Costo de Ventas	- 12,561	- 13,003	- 13,461	- 13,935	- 14,426	- 14,933	- 15,459	- 16,003	- 16,566	- 17,150
(-) Gastos Administrativos	- 2,217	- 2,295	- 2,376	- 2,459	- 2,546	- 2,635	- 2,728	- 2,824	- 2,923	- 3,026
(-) Gastos de Ventas	- 3,202	- 3,315	- 3,431	- 3,552	- 3,677	- 3,807	- 3,941	- 4,079	- 4,223	- 4,371
Ebit	6,650	6,884	7,127	7,377	7,637	7,906	8,184	8,472	8,770	9,079
(-) Impuesto	- 1,962	- 2,031	- 2,102	- 2,176	- 2,253	- 2,332	- 2,414	- 2,499	- 2,587	- 2,678
Depreciación	5,100	5,100	5,100	5,100	5,100	5,100	5,100	5,100	5,100	5,100
Flujo de Efectivo Operacional	9,788	9,953	10,124	10,301	10,484	10,674	10,870	11,073	11,283	11,501
Factor de descuento	0.974468914	0.9495897	0.925346	0.901721	0.878699	0.8562645	0.8344031	0.8131	0.792341	0.772111
Flujo de Efectivo Operacional Descontado	9,538	9,452	9,368	9,289	9,212	9,139	9,070	9,003	8,940	8,880
Valor en uso activos revaluados	91,892									

Figura 32. Flujo de efectivo estimado por los activos revaluados.

Nota: Elaboración propia

La proyección del flujo de efectivo mostrado en base al promedio de crecimiento de los últimos 10 años, es decir; un crecimiento de 3.52% anual.

En relación a los costos que la empresa debe incurrir, se considera los costos por mantenimiento, repuestos, mano de obra, costos de exportación y depreciación de la Unidad Generado de Efectivo.

Los gastos administrativos representan el 9% de las ventas y los gastos de venta representan el 13% de las ventas y la tasa del impuesto a la renta establecido es del 29.5%.

El valor en uso calculado es S/ 91,892 soles.

2. Valor razonable menos los costos de disposición

Para la determinación del Valor razonable se ha tomado como referencia, el promedio que las principales empresas encuestadas indicaron, teniendo en consideración la Toneladas métricas que la planta produce, el valor de la ubicación inmueble, entre otros; según el valor aproximado de las tasaciones realizadas para el año 2018.

Tabla 30

Valor Razonable menos los costos de disposición de las Unidades Generadoras de Efectivo

Unidad de negocio	Valor Razonable (-)	
	Costos de Disposición	
Secador aire caliente	S/.	35,600
Secador Rotadisk	S/.	35,600
Secador rotatubo	S/.	35,600
TOTAL	S/.	106,800.00

Nota: Elaboración propia

Según se indica en el párrafo 25 y 26 de la NIC 36, la mejor evidencia del valor razonable del activo o grupo de activos menos los costos de disposición es que deba existir un precio en un mercado activo, con un compromiso formal, en condiciones de independencia mutua,

por otro lado, si en el caso no existiese un compromiso formal de venta, pero si un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta sería el precio de mercado activo, menos los costos de disposición.

Se puede indicar entonces que el valor razonable menos los costos disposición asignados a los activos cumplen con lo indicado en la norma; considerando que los valores indicados se encuentran en un mercado activo y los costos de venta corresponden a los gastos necesarios para disponer el grupo de activos.

- c. Comparación entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición

La NIC 36 establece que el importe recuperable es el mayor valor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición, en la siguiente tabla se muestra el comparativo, tomando el que resulte mayor.

Tabla 31

Cuadro comparativo entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición

Unidad de negocio	Valor Razonable		Valor en uso	Importe recuperable	
	(-) Costos de Disposición				
Secador aire caliente	S/. 35,600	S/. 70,207	S/. 70,207	S/. 70,206.80	
Secador Rotadisk	S/. 35,600	S/. 70,207	S/. 70,207	S/. 70,206.80	
Secador rotatubo	S/. 35,600	S/. 70,207	S/. 70,207	S/. 70,206.80	
TOTAL	S/. 106,800.00	S/. 210,620.40	S/. 210,620.40	S/. 210,620.40	

Nota: Elaboración propia

Para los activos revaluados, el mayor valor se refleja en el valor en uso, tomando este valor como el importe recuperable.

d. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

Tabla 32

Cuadro comparativo entre el importe recuperable y el importe en libros de los activos revaluados

Unidad de negocio	Importe recuperable		Importe en libros		Deterioro del Valor	
Secador aire caliente	S/.	70,207	S/.	71,000	S/.	793.20
Secador Rotadisk	S/.	70,207	S/.	71,000	S/.	793.20
Secador rotatubo	S/.	70,207	S/.	71,000	S/.	793.20
TOTAL	S/.	210,620.40	S/.	213,000.00	S/.	2,379.60

Nota: Elaboración propia

Según el cuadro indicado existe un deterioro del valor por S/ 2,379.60 soles por los activos revaluados, generando una pérdida por deterioro, indicado así en el párrafo 58 de la NIC 36 indica que la empresa debe traer el importe en libros de cada activo o grupo de activos hasta su importe recuperable, siempre y cuando este último sea el menor entre ambos.

e. Contabilización de la NIC 36: Deterioro del valor de los activos

En la siguiente tabla se muestra la contabilización de la pérdida por deterioro y el impuesto diferido correspondiente. Se realizó el registro por el gasto de deterioro de los activos revaluados dando un total del S/ 2,379.60 soles reconociendo en el resultado por deterioro tal como se indica en el párrafo 60 de la NIC 36.

Para este caso, la empresa deberá considerar lo indicado en el párrafo 119 de la NIC 36, que el efecto de revertir una pérdida por deterioro del valor de un activo se ajustará a resultados, a menos que dichos activos se haya contabilizado a su valor revaluado (NIC16); para este caso la empresa deberá aumentar el monto de los activos revaluados.

El impuesto a la renta diferido se ha reconocido y proyectado con la tasa 29.5% vigente en el 2018 según se indica en la NIC 12.

Tabla 33

Cuadro comparativo del deterioro del valor de los activos revaluados del 2017 al 2018

Activos Revaluados	Deterioro 2018		Revaluación al 31/12/2017		Ajuste	
Secador aire caliente	-S/.	793.20	S/.	2,300.00	S/.	1,506.80
Secador Rotadisk	-S/.	793.20	S/.	2,300.00	S/.	1,506.80
Secador rotatubo	-S/.	793.20	S/.	2,300.00	S/.	1,506.80
TOTAL	-S/.	2,379.60	S/.	6,900.00	S/.	4,520.40

Nota: Elaboración propia

En la tabla se muestra que la empresa para el año 2017 ha revaluado los 3 activos por un total de 6,900 soles; para el año 2018 dichos activos han presentado un deterioro por 2,379.60 soles; la empresa debe de ajustar el excedente de revaluación al cierre del 2018, reflejándose en el asiento contable.

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
57	Excedente de revaluación	S/. 4,520.40	
5712	Inmueble, maquinaria y equipo		
36	Desvalorización de activo inmovilizado		S/. 4,520.40
36331	Maquinarias y equipos de explotación		
	(*) Por el reconocimiento del deterioro del valor de los activos revaluados		
49	Pasivo diferido	S/. 1,333.52	
4911	Impuesto a la renta patrimonio		
57	Excedente de revaluación		S/. 1,333.52
5712	Inmueble, maquinaria y equipo		
	(*) Por el impuesto a la renta diferido del deterioro del valor de los activos revaluados		

4.2.8 Estados Financieros de la compañía ajustados

A continuación, se presenta los estados financieros con los ajustes presentados en los casos:

Tabla 34
Estado de Situación Financiera ajustado al 31 de diciembre del 2018

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A. ESTADO DE SITUACION FINANCIERA (EXPRESADO EN SOLES) Al 31 de diciembre de 2018								
	ANTES		AJUSTES		DESPUES		VARIACIÓN	
	S/	%	DEBE S/	HABER S/	S/	%	S/	%
ACTIVO								
ACTIVO CORRIENTE								
Efectivo y equivalente de efectivo	304,720	20%			304,720	21%	-	0%
Cuentas por cobrar comerciales	18,107	1%			18,107	1%	-	0%
Cuentas por cobrar diversas	31,017	2%			31,017	2%	-	0%
Otras Activos a)	55,064	4%	14,974	3,006	67,031	5%	-	11,968 -1%
Total Activo Corriente	408,909	27%	14,974	3,006	420,876	29%	-	11,968 -1%
ACTIVO NO CORRIENTE								
Inmuebles, embarcaciones, maquinaria y equipo b)	928,873	62%	10,190	55,279	883,785	60%	45,089	2%
Intangibles	169,015	11%			169,015	11%	-	0%
Total Activo no Corriente	1,097,889	73%	10,190	55,279	1,052,800	71%	45,089	1%
TOTAL ACTIVO	1,506,797	100%	25,163.76	58,284.95	1,473,676	100%	33,121	0%
PASIVO								
PASIVO CORRIENTE								
Remuneraciones por pagar	65,840	4%			65,840	4%	-	0%
Tributos por pagar	40,700	3%			40,700	3%	-	0%
Cuentas por pagar comerciales	42,357	3%			42,357	3%	-	0%
Cuentas por pagar a relacionadas	851	0%			851	0%	-	0%
Otros pasivos	5,020	0%	1,334		3,686	0%	1,334	0%
Total Pasivo Corriente	154,768	10%	1,334	-	153,435	10%	1,334	0%
PASIVO NO CORRIENTE								
Deudas a largo plazo	212,126	14%			212,126	14%	-	0%
Total Pasivo no Corriente	212,126	14%	-	-	212,126	14%	-	0%
TOTAL PASIVO	366,894	24%	1,334	-	365,561	25%	1,334	0%
PATRIMONIO								
Capital social	970,682	64%			970,682	66%	-	-1%
Resultados acumulados	76,120	5%			76,120	5%	-	0%
Excedente de revaluación c)	25,740	2%	4,520	1,334	22,553	2%	3,187	0%
Resultados del ejercicio d)	67,361	4%	53,765	25,164	38,760	3%	28,601	2%
TOTAL PATRIMONIO	1,139,903	76%	58,285	26,497	1,108,115	75%	31,788	0%
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	1,506,797	100%	59,618.47	84,782.23	1,473,676	100%	66,242	0%

Nota: Elaboración propia

- a) **El rubro de otros activos** ha aumentado en 1% con respecto a los Estado de Situación financiera inicial.
- b) **El Rubro de inmueble, maquinarias y equipos** ha disminuido en -2% con respecto a los Estado de Situación financiera inicial.
- c) **El rubro de excedente de revaluación** ha disminuido en -0.18% con respecto a los Estado de Situación financiera inicial.
- d) **El rubro de resultados del ejercicio** ha disminuido en -2% con respecto a los Estado de Situación financiera inicial.

Tabla 35
Estado de Resultados Integrales ajustado al 31 de diciembre del 2018

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A. ESTADO DE RESULTADOS (EXPRESADO EN SOLES) Por el periodo terminado al 31 de diciembre del 2018									
	ANTES		AJUSTES		DESPUES		VARIACIÓN		
	S/	%	DEBE	HABER	S/	%	S/	%	
Ventas	354,028	100%			354,028	100%	-	0%	
Costo de Ventas	- 181,654	-51%			- 181,654	-51%	-	0%	
UTILIDAD BRUTA	172,373	49%	-	-	172,373		-	0%	
Gastos Administrativos	- 32,026	-9%			- 32,026	-9%	-	0%	
Gastos de Ventas	e) - 44,435	-13%	50,759		- 95,193	-27%	50,759	14%	
UTILIDAD OPERATIVA	95,912	27%	50,759	-	45,154	-36%	50,759	14%	
Ingresos Financieros	281	0%			281	0%	-	0%	
Gastos Financieros	- 8,477	-2%			- 8,477	-2%	-	0%	
Otros Ingresos de Gestión	f) 9,870	3%		10,190	20,060	6%	10,190	-3%	
Otros Gastos de Gestión	- 2,039	-1%			- 2,039	-1%	-	0%	
RESULTADO ANTES DE PART. E IMPUESTOS	95,547	27%	50,759	10,190	54,979	-33%	40,569	11%	
Impuesto a la Renta	g) - 28,186	-8%	3,006	14,974	- 16,219	-5%	11,968	-3%	
UTILIDAD NETA DE EJERCICIO	h) 67,361	19%	53,765	25,164	38,760	11%	28,601	8%	

Nota: Elaboración propia

- e) **El rubro de gastos de venta** ha aumentado en 14% con respecto a los Estado de resultados inicial.
- f) **El Rubro de otros ingresos de gestión** ha aumentado en 3% con respecto a los Estado de resultados inicial.
- g) **El rubro de impuesto a la renta** ha disminuido en -3% con respecto a los Estado de resultados inicial.
- h) **El rubro de utilidad neta del ejercicio** ha disminuido en -8% con respecto a los Estado de resultados inicial.

4.2.9 Ratios financieros

A continuación, se presenta los principales ratios financieros analizados antes y después de los ajustes realizados:

Tabla 36
Principales Ratios financieros antes y después del ajuste

		ANTES	DESPUES
Rotación de activos	$= \frac{\text{Ventas}}{\text{Activo Total}}$	$= \frac{354,028}{1,506,797} = 0.23$	$= \frac{354,028}{1,473,676} = 0.24$
ROA	$= \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total de Activos}}$	$= \frac{67,361}{1,506,797} = 4\%$	$= \frac{38,760}{1,473,676} = 3\%$
ROE	$= \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total Patrimonio}}$	$= \frac{67,361}{1,139,903} = 6\%$	$= \frac{38,760}{1,108,115} = 3\%$
Margen Neto de Utilidad	$= \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas Netas}}$	$= \frac{67,361}{354,028} = 19\%$	$= \frac{38,760}{354,028} = 11\%$
Dupont	$= \frac{\text{Utilidad Antes de Impuestos}}{\text{Activo Total}}$	$= \frac{95,547}{1,506,797} = 6\%$	$= \frac{54,979}{1,473,676} = 4\%$

Nota: Elaboración propia

Rotación de Activos: Por cada sol de activo la empresa, antes ganaba un 0.23, luego del ajuste genera una rentabilidad de 0.24.

ROA: La empresa generaba antes una rentabilidad económica del 4%, luego del ajuste genera una rentabilidad del 3%.

ROE: La empresa generaba antes una rentabilidad financiera del 6%, luego del ajuste genera una rentabilidad del 3%.

Margen de Utilidad Neta: Por cada sol invertido en los activos la empresa generaba antes un rendimiento del 19%, luego del ajuste genera una rentabilidad del 11%.

DUPONT: La empresa generaba antes un rendimiento del 6%, luego del ajuste genera una rentabilidad del 4% en la eficiencia de los activos.

5 CAPÍTULO V: ANALISIS DE RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

5.1 Aplicación de resultados cualitativos y cuantitativos

Ahora en adelante, se presentan los análisis de los resultados obtenidos en la aplicación de instrumentos de investigación: La Entrevista a profundidad desarrollada a los especialistas en NIIFs, tributación y el cuestionario realizado a los contadores de las empresas del sector pesquero. La contribución de los especialistas y contadores es parte fundamental para la investigación en cuanto a la NIC 36: Deterioro del valor de los activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta de las empresas del Sector Pesquero que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

5.1.1 Resultados de estudio cualitativo

5.1.1.1 Análisis de entrevista a profundidad

Los resultados de la entrevista en profundidad realizada a un experto en normas internacionales de información financiera y, asimismo, a un especialista en tributación, por ello se mostrará las opiniones de los integrantes encuestados en los siguientes párrafos:

i. Opinión sobre la NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos:

La opinión del entrevistado indica, que se deben realizar procedimientos, entre ellos podemos mencionar que se debe de realizar la prueba de deterioro anualmente en todas las empresas del sector pesquero, de esta manera cumplir con las normas establecidas.

Por otro lado, es importante contabilizar al activo en deterioro sobre su valor recuperable siempre que su valor en libros exceda su importe recuperable a través de su utilización o su venta.

- ii. Opinión sobre la proyección de los flujos de efectivo para la determinación del valor en uso:

Es importante realizar ambos cálculos el valor en uso y el valor de mercado, las proyecciones de flujos se deben de realizar por periodos más largos en relación a los periodos históricos donde compense el tiempo de veda. Cabe mencionar que afecta considerablemente en caso que el importe recuperable sea mayor al importe en libros, ya que si ese fuera el caso se debe de realizar un registro por pérdida por deterioro.

- iii. Opinión en relación a la reversión de la pérdida por deterioro de los activos fijos:

El entrevistado indico que las reversiones no son constantes, pero si es importante mencionar que lo que se ha hecho por deterioro ha servido para castigo de los activos, por ello no hemos tenido un deterioro importante ya que siempre se mantiene un margen suficiente para las empresas pesqueras que casi siempre cubren lo asignado, pero en general tienen un margen en relación a sus activos. En caso se presente la aplicación de la reversión dejemos claro que la norma indica que se debe realizar una reversión de pérdidas cuando el análisis de deterioro el importe recuperable sea mayor que el importe en libros.

- iv. Opinión sobre la determinación de la tasa de descuento que se utilizará en el cálculo del valor en uso en las empresas del sector pesquero:

El entrevistado menciona que en caso la planta necesite gastos importantes de restructuración por temas del fenómeno natural, este no haría que el precio de la acción baje por el contrario sube porque la empresa ya tuvo la pérdida. Tributariamente el activo tiene que seguir su curso de depreciación y contablemente ya se tuvo la pérdida del activo.

- v. Opinión en relación a la pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio y los ratios financieros:

El entrevistado indico, que el promedio de la cuota cuando es indefinida, la empresa se proyecta con los flujos de efectivo de 5 años a más, esto va de acuerdo al resultado de

deterioro previa evaluación al promedio de temporalidad tomando en cuenta los activos y su volumen ya que varían en los flujos de efectivo realizando variación en los ratios financieros.

- vi. Opinión que involucre a las épocas de cambios climáticos bruscos causando impacto en las grandes épocas de veda durante el año en los activos fijos:

El entrevistado indico, que estos periodos de veda son públicos, por lo tanto, mayormente se utilizan datos externos para realizar sus flujos proyectados en su cálculo de valor en uso. El tiempo de veda se puede estabilizar con la mayor producción a fin de año y compensando con el resto del mismo año, evaluando si esta baja es excepcional o no, menciono que es necesario tomar en cuenta los años históricos anteriores si también sufrieron caídas significativas.

- vii. Opinión sobre la magnitud que afecta la pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio y el impuesto a la renta.

El entrevistado indico, que el tratamiento que genera el resultado del impuesto a la renta en un caso va como activo diferido y en otro se realiza la anulación del activo diferido generando el gasto, pero no afecta el impuesto a la renta corriente.

Ahora conoceremos la opinión del otro entrevistado, indico que en relación al impuesto a la renta no impacta de acuerdo a la ley del impuesto a la renta ya que no permite la deducción de la perdida por deterioro del activo, por lo tanto, cuando se realiza la comparación entre la base contable del activo en deterioro con la base fiscal del impuesto a la renta en caso resulte una diferencia temporal esto generaría un impuesto diferido y este seguirá el tratamiento que indica la NIC 12. Cabe mencionar que el impuesto diferido representa un activo diferido que se recuperará por medio de la depreciación futura deducible para la Ley del IR.

- viii. Opinión sobre la revelación en relación a las pérdidas por deterioro.

El entrevistado menciono, que se debe de revelar todo lo que indica la norma, las unidades generadoras de efectivo, cuando existe o no deterioro, que pruebas se realizaron, cuando ya está cerca de un límite del margen.

5.1.2 Resultados de estudio cuantitativo

5.1.2.1 Análisis de encuesta

Tabla 37
Análisis de las respuestas de las encuestas

	Preguntas	Análisis
1	La norma N° 36 indica que un activo presenta deterioro cuando este ha sido contabilizado por encima de su valor recuperable	En caso que una empresa presente problemas de recupero de inversión entonces se estaría presentando indicios deterioro, indicando que mientras el importe en libros excede al valor de recupero a través del valor de uso o de su venta.
2	La NIC 36 nos indica los procedimientos para determinar el deterioro de un activo o un grupo de activos de manera que las proporcionen información relevante.	La empresa está en la obligación de revelar información sobre el conjunto de las pérdidas de deterioro del valor en las reversiones de las mismas, el cual han sido reconocidas durante el periodo, siempre que no se haya revelado anteriormente información sobre las clases de activos que hayan sido afectados por las pérdidas de deterioro del valor, como también los principales activos afectados por reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.
3	Las empresas deben determinar el importe recuperable del activo o de una UGE entre el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.	Las empresas deben precisar que el importe recuperable es el valor razonable de un activo, por ende, es un valor de mercado donde se le debe de reducir los costos de venta.
4	El reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos en el sector pesquero afecta de manera considerable los resultados financieros.	El reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, interviene los cargos por depreciación del activo ya que estos se ajustarán a los periodos futuros, con la finalidad de distribuir el importe en libros, menos su eventual valor residual a lo largo de su vida útil restante afectando considerablemente los resultados financieros.

5	La empresa debe reconocer las pérdidas por deterioro de los activos fijos en otro resultado integral.	Se debe de precisar que cuando un activo revaluado presente deterioro este se debe de reconocer en otro resultado integral, por lo tanto, las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revalorizados también deben ser reconocidos.
6	La frecuencia adecuada que debe realizar el sector pesquero para la prueba de deterioro de activo es de forma anual.	Es importante la frecuencia adecuada que debe realizar el sector pesquero para la prueba de deterioro del activo siendo esta de forma anual.
7	Uno de los factores externos es el tiempo de veda, es decir; que afecta a los activos de la empresa en gran magnitud en relación al deterioro del Valor de los Activos.	Se puede considerar que si afecta a los activos de la empresa en gran magnitud en relación al deterioro del Valor de los Activos.
8	Para las empresas del sector pesquero es más factible utilizar el valor razonable como el importe recuperable, ya que resulta el mayor.	En el sector pesquero es más factible utilizar el valor razonable como el importe recuperable, ya que resulta el mayor.
9	Las empresas del sector pesquero deben considerar a una planta como una UGE ya que al determinar el valor en uso de los activos individuales resulta complicado y es poco probable que exista un mercado activo.	En efecto las empresas del sector pesquero consideran a una planta como una UGE ya que pertenecen como activos comunes de la empresa.
10	Las épocas con una mayor producción en sus activos, deber ser factor determinante para realizar un nuevo cálculo por la pérdida por deterioro.	Se consideran que las épocas de mayor producción la empresa evaluará en cada fecha de cierre del ejercicio si existiera algún indicio de deterioro se estimará un nuevo cálculo de deterioro.
11	La tasa de descuento que la empresa debe utilizar es el que se basa en las circunstancias específicas de la compañía el cual representa el costo promedio del capital. El costo de la deuda se basa en los costos de interés que la compañía debe pagar y el costo del patrimonio neto se basa en el retorno de la inversión que los inversionistas esperan obtener.	Desde la perspectiva de los encuestados afirman que la tasa de descuento que la empresa debe utilizar es el que se basa en las circunstancias específicas de la compañía el cual representa el costo promedio del capital. El costo de la deuda se basa en los costos de interés que la compañía debe pagar y el costo del patrimonio neto se basa en el retorno de la inversión que los inversionistas esperan obtener.

---

12 La empresa debe revelar en las notas a sus Estados Financieros el detalle de activos y las pérdidas relacionadas a ella y las reversiones, si las hubiera.	La empresa debe revelar en las notas a sus Estados Financieros cuando determine que un activo pertenece a este periodo a una empresa generadora de efectivo diferente a los periodos anteriores o que los activos que forman parte del mismo hayan sufrido cambios, entonces la norma indica que debe realizarse la revelación de la nueva información sobre esta UGE y en el caso de reconocer una pérdida por deterioro o una reversión de la misma.
13 Se deberá revelar las hipótesis que la empresa utiliza para determinar el deterioro del valor del activo o grupo de activos.	Si debe de revelar la información en conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las mismas que se reconocen durante el periodo.
14 La empresa al no evaluar y determinar el deterioro del valor de los activos en el momento adecuado, ocasiona que los indicadores financieros de la empresa resulten afectados.	Es necesario puntualmente que una empresa evalúe el valor en uso y recupero de la inversión para mejorar la puesta en marcha y los planes estratégicos, el no realizarse ocasionaría pérdida en el resultado del ejercicio del cual se podía prevenir.
15 La pérdida por deterioro se reconoce en el estado de resultados; y este reconocimiento disminuye el margen operativo proyectado por la empresa y afecta al cálculo sobre el recupero de la inversión.	Efectivamente, el gasto registrado como deterioro se reflejará en el rubro de gasto de ventas, lo que ocasione que el gasto operativo disminuya, afectando los ratios de la empresa.
16 Las variaciones del tipo de cambio o el incremento de la competencia afectan en el cálculo del valor en uso de los activos.	Como fuentes externas, el sector pesquero tiene muchos factores que pueden ser indicios de deterioro, el tipo de cambio puede ser un factor determinante si sus operaciones se realizan en otra moneda y son en gran magnitud

---

-
- La empresa deberá realizar el cálculo del valor en uso implicando la estimación de los cobros y pagos futuros esperados del
- 17** uso del activo o de la UGE, se deberá excluir los flujos de caja asociados a mejoras que resulten incrementar el rendimiento de los activos.
- Es cierto, ya que así lo indica la norma. Los cálculos para determinar el valor en uso se deben hacer sin los flujos de caja, como lo son las cxc, cyp y otros.
- El activo o grupo de activos que han sido ajustados a su importe recuperable, la depreciación se debe determinar en función al valor en libros para los periodos futuros.
- 18**
- Financieramente, la empresa lo hará como lo indica la norma, pero tributariamente el concepto de disminución por deterioro no es aceptado por lo que las empresas deberán adicionar a su base de importe en libros para determinar el importe depreciable.
- Los activos fijos son los que tendrían un mayor impacto en el Impuesto a la Renta en el sector pesquero, en relación a la provisión por pérdida por deterioro registrado.
- 19**
- En parte sí, ya que el sector pesquero tiene la mayor parte de sus activos tangibles; pero no dejemos de lado la parte intangible que se refiere a los derechos de pesca.
- La reversión de pérdidas debe afectar en la determinación de la renta, es decir; que el impuesto diferido también se vea afectado.
- 20**
- Los activos que ya fueron deteriorados un año por 10 y el otro año por 70 deben ser ajustados por los 30 de diferencia en el último año, este ajuste se convertirá en una reversión de pérdida, de la misma forma la depreciación de dichos activos se ajustará ya que el importe deteriorado no será 10, sino 70.

Nota: Elaboración propia

5.1.2.2 Medición de Alfa de Cronbach

El Coeficiente Alfa de Cronbach, requiere una sola administración del instrumento de medición y esta crea valores que oscilan entre 0 y 1. Su ventaja indica que no es necesario dividir en dos mitades a los ítems del instrumento de medición, solo se aplica la medición y se calcula el coeficiente” este índice consistencia interna puede ser calculado manualmente

o en Excel mediante la varianza de los ítems o mediante la matriz de correlación. (Molina, Aranda, Flores & López, E. J., 2013).

Este coeficiente es el indicador más utilizado para cuantificar la consistencia interna de un instrumento y necesita hacer una interpretación adecuada de su valor. “El valor mínimo aceptable para el coeficiente alfa de Cronbach es 0.7; por debajo de ese valor la consistencia interna de la escala utilizada es baja”. Este valor muestra la consistencia interna, es decir, muestra la secuencia entre cada una de las preguntas; un valor superior a 0.7 revela una fuerte relación entre las preguntas, un valor inferior revela una débil relación entre ellas. (Molina, Aranda, Flores & López, E. J., 2013).

Cabe resaltar que no es común, pero el alfa de Cronbach puede arrojar un valor negativo, esto indica un error en el cálculo o una inconsistencia de la escala. Por ello es importante tomar en cuenta que *“el valor mínimo aceptable del coeficiente de fiabilidad depende de la utilización que se hará del instrumento”*. (Molina, Aranda, Flores & López, E. J., 2013).

González y Pazmiño (2015) indica, que para una aplicación efectiva del alfa de Cronbach no puede perderse la perspectiva de que este coeficiente debe considerarse dentro de la problemática más amplia del análisis de confiabilidad (p.74)

- Coeficiente alfa >.9 es excelente
- Coeficiente alfa >.8 es bueno
- Coeficiente alfa >.7 es aceptable
- Coeficiente alfa >.6 es moderada
- Coeficiente alfa >.5 es pobre
- Coeficiente alfa <.5 es inaceptable

De acuerdo a la investigación de tesis se obtuvo de resultado del análisis de alfa de cronbach en las encuestas lo siguiente valores.

Estadísticas de fiabilidad	
Alfa de Cronbach	N de elementos
,949	13

Nuestro resultado del alfa de cronbach es ,949 como vemos tenemos una confiabilidad excelente en nuestra encuesta.

5.1.2.3 Análisis de Chi Cuadrado

Ahora procederemos a calcular el chi cuadrado y poder validar nuestras hipótesis es importante identificar las variables:

- Variable Independiente: NIC 36: Deterioro del valor de los Activos
- Variable Dependiente: Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta

5.1.2.3.1 Prueba de hipótesis general:

Sotomayor 2013, indica que cuando trata de responder de forma amplia a las dudas que el investigador tiene acerca de la relación que existe entre las variables. Asimismo, indica que una hipótesis es una afirmación sobre un parámetro de la población y esta se representa con H_0 . La hipótesis nula es una afirmación que no se rechaza a menos que los datos de la muestra o población parezcan evidenciar que es falsa. Por lo tanto, no existe relación en promedios obtenidos. (p.8)

Formulación de Hipótesis estadísticas:

H1: La NIC 36: Deterioro del valor de activos impacta en el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

H0: La NIC 36: Deterioro del valor de activos no impacta en el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018

Tabla 38

Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta

Tabla cruzada NIC 36*Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta

			IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EN EL IMPUESTO A LA RENTA				Total
			En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	
NIC 36	En desacuerdo	Recuento	2	0	0	0	2
		Recuento esperado	,3	,6	,6	,5	2,0
		% del total	15,4%	0,0%	0,0%	0,0%	15,4%
	Indeciso	Recuento	0	4	0	0	4
		Recuento esperado	,6	1,2	1,2	,9	4,0
		% del total	0,0%	30,8%	0,0%	0,0%	30,8%
	De acuerdo	Recuento	0	0	4	0	4
		Recuento esperado	,6	1,2	1,2	,9	4,0
		% del total	0,0%	0,0%	30,8%	0,0%	30,8%
	Totalmente de acuerdo	Recuento	0	0	0	3	3
		Recuento esperado	,5	,9	,9	,7	3,0
		% del total	0,0%	0,0%	0,0%	23,1%	23,1%
Total		Recuento	2	4	4	3	13
		Recuento esperado	2,0	4,0	4,0	3,0	13,0
		% del total	15,4%	30,8%	30,8%	23,1%	100,0%

Comentario:

En la tabla N° 38, se observa que el 15.4% de los encuestados están en desacuerdo a que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos tiene un impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta, el 30.8% está indeciso, 30.8% está de acuerdo y el 23.1% está totalmente de acuerdo, cumpliendo así con el 100%.

Tabla 39
Chi cuadrado de la Hipótesis General

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	39,000 ^a	9	,000
Razón de verosimilitud	35,144	9	,000
Asociación lineal por lineal	12,000	1	,001
N de casos válidos	13		

Análisis:

Como el valor observado es 0,000 < 0.05 rechazamos la hipótesis nula y aceptamos la hipótesis alternativa, es decir que la NIC 36: Deterioro del valor de activos impacta positivamente en el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

5.1.2.3.2 Prueba de hipótesis específica 1:

Sotomayor 2013, indica que aquella hipótesis que proviene de la general, estas tratan de concretizar a la hipótesis general y hace explícitas las orientaciones comprendidas para resolver la investigación. (p.8)

Formulación de Hipótesis estadísticas:

H1: La NIC 36: Deterioro del valor de activos impacta en el impacto en los Estados Financieros en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

H0: La NIC 36: Deterioro del valor de activos no impacta en el impacto en los Estados Financieros en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

Tabla 40

Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en los Estados Financieros

Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en los Estados Financieros

			IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS			
			Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	Total
NIC 36	En desacuerdo	Recuento	2	0	0	2
		Recuento esperado	,9	,6	,5	2,0
		% del total	15,4%	0,0%	0,0%	15,4%
	Indeciso	Recuento	4	0	0	4
		Recuento esperado	1,8	1,2	,9	4,0
		% del total	30,8%	0,0%	0,0%	30,8%
	De acuerdo	Recuento	0	4	0	4
		Recuento esperado	1,8	1,2	,9	4,0
		% del total	0,0%	30,8%	0,0%	30,8%
	Totalmente de acuerdo	Recuento	0	0	3	3
		Recuento esperado	1,4	,9	,7	3,0
		% del total	0,0%	0,0%	23,1%	23,1%
Total	Recuento	6	4	3	13	
	Recuento esperado	6,0	4,0	3,0	13,0	
	% del total	46,2%	30,8%	23,1%	100,0%	

Comentario:

En la tabla N° 40, se evidencia que el 15.4% está en desacuerdo, el 30.8% de los encuestados está indeciso a que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos tiene un impacto en los

Estados Financieros el 30.8% está de acuerdo y el 23.1% totalmente de acuerdo, cumpliendo así con 100%.

Tabla 41
Chi cuadrado de la Hipótesis Específica 2

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	26,000 ^a	6	,000
Razón de verosimilitud	27,506	6	,000
Asociación lineal por lineal	10,708	1	,001
N de casos válidos	13		

Análisis:

Como el valor observado es 0,000 < 0.05 rechazamos la hipótesis nula y aceptamos la hipótesis alternativa, es decir que La NIC 36: Deterioro del valor de activos impacta positivamente en el impacto en los Estados Financieros en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

5.1.2.3.3 Prueba de hipótesis específica 2:

Sotomayor 2013, indica que aquella hipótesis que proviene de la general, estas tratan de concretizar a la hipótesis general y hace explícitas las orientaciones comprendidas para resolver la investigación. (p.8)

Formulación de Hipótesis estadística

H1: La NIC 36: Deterioro del valor de activos impacta en el impacto en el Impuesto a la Renta en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

H0: La NIC 36: Deterioro del valor de activos no impacta en el impacto en el Impuesto a la Renta en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en el Impuesto a la Renta

Tabla cruzada NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos y su Impacto en el Impuesto a la Renta

			IMPACTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA				
			En desacuerdo	Indecis o	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	Total
NIC 36	En desacuerdo	Recuento	1	1	0	0	2
		Recuento esperado	,2	,8	,8	,3	2,0
		% del total	7,7%	7,7%	0,0%	0,0%	15,4%
	Indeciso	Recuento	0	4	0	0	4
		Recuento esperado	,3	1,5	1,5	,6	4,0
		% del total	0,0%	30,8%	0,0%	0,0%	30,8%
	De acuerdo	Recuento	0	0	4	0	4
		Recuento esperado	,3	1,5	1,5	,6	4,0
		% del total	0,0%	0,0%	30,8%	0,0%	30,8%
	Totalmente de acuerdo	Recuento	0	0	1	2	3
		Recuento esperado	,2	1,2	1,2	,5	3,0
		% del total	0,0%	0,0%	7,7%	15,4%	23,1%
Total	Recuento	1	5	5	2	13	
	Recuento esperado	1,0	5,0	5,0	2,0	13,0	
		% del total	7,7%	38,5%	38,5%	15,4%	100,0 %

Comentario:

En la tabla N° 42, se evidencia que el 15.4% de los encuestados está en desacuerdo a que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos tiene un impacto en el Impuesto a la Renta, el 30.8% está indeciso el 30.8% está de acuerdo y el 23.1% totalmente de acuerdo, cumpliendo así con el 100%.

Tabla 43
Chi cuadrado de la Hipótesis Especifica 2

Chi cuadrado de la Hipótesis Especifica 2

		Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson		25,133 ^a	9	,003
Razón de verosimilitud		25,136	9	,003
Asociación lineal por lineal		10,266	1	,001
N° de casos válidos		13		

Análisis:

Como el valor observado es 0,000 <0.05 rechazamos la hipótesis nula y aceptamos la hipótesis alternativa, es decir que la NIC 36: Deterioro del valor de activos impacta positivamente en el impacto en el Impuesto a la Renta en las empresas que producen y exportan Harina y Aceite de pescado en Lima, año 2018.

5.2 Análisis de los casos prácticos

En la presentación de los casos y según lo indicado en los factores internos y externos; el sector pesquero se ha visto afectado por la baja o nula cuota en algunas plantas del litoral peruano por las épocas de veda prolongadas a fines del año 2017 y en el primer trimestre del 2018. Para ello; la empresa debió analizar el impacto en los estados financieros ya que los ingresos de la empresa se han visto afectados por tales factores; sufriendo un deterioro en activos y grupo de activos en diferentes plantas de la empresa.

Los flujos de caja establecidos en el primer trimestre afectaron para los siguientes periodos, ya que el precio de los productos establecidos a inicios de año fue decayendo a medida que las cuotas de pesca asignadas por PRODUCE eran muy altas a comparación del año 2017, es decir; a mayor demanda (productos de harina y aceite) en el mercado, la empresa debía

estabilizar el precio para los ofertantes volviendo al precio habitual, afectando sus flujos de efectivo.

5.2.1 Análisis financiero

5.2.1.1 Análisis por casos presentados

a) Análisis caso N° 1

En el primer caso presentado, se pudo observar que el sector pesquero se vio afectado por las grandes épocas de veda a finales del año 2017 y para el primer trimestre del 2018, ocasionando que a finales del año 2017 y el primer trimestre del 2018 no haya tanta producción ofreciendo los productos a muy alto precio, a partir del segundo trimestre la producción fue aumentando ocasionando que el precio baje afectando los flujos futuros de la empresa.

Según el análisis presentado por cada unidad de negocio, la planta N° 1 genera bajos niveles de flujos de efectivo, siendo su valor razonable el importe recuperable, esto evidencia que para la empresa es más conveniente desprender de los activos de la unidad generadora de efectivo.

Unidad de negocio	Valor	Valor en uso	Importe recuperable	Importe en libros	Deterioro del Valor
	Razonable (-) Costos de Disposición				
Planta 1	S/. 450,350	S/. 321,286	S/. 450,350	S/. 475,230	S/. 24,880
Planta 2	S/. 570,160	S/. 792,868	S/. 792,868	S/. 803,540	S/. 10,672
Planta 3	S/. 750,650	S/. 984,877	S/. 984,877	S/. 985,999	S/. 1,122
Planta 4	S/. 670,920	S/. 831,145	S/. 831,145	S/. 845,230	S/. 14,085
TOTAL	S/. 1,421,570	S/. 1,816,022	S/. 3,059,241	S/. 3,109,999	S/. 50,759

b) Análisis caso N° 2

En el segundo caso presentado, se pudo observar que el para el año 2017 la planta N° 1 ya contaba con activos obsoletos por lo que la empresa registró una provisión por deterioro. Por lo expuesto en el primer caso la planta N° 1 para el año 2018 se vio afectado en la producción por temas climatológicos en dicha planta. La empresa debió realizar un nuevo análisis para el año 2018 debido a la baja producción en dicha planta.

Según el análisis presentado por los activos obsoletos de la planta N° 1 para el año 2018 presento un deterioro, dichos activos presenta claramente que la empresa deba prescindir de dichos activos de manera que pueda recuperar la inversión realizada en dicha planta.

	Valor Razonable (-) Costos de Disposición	Valor en uso	Importe recuperable	Importe en libros	Deterioro del Valor	Deterioro 2017	Ajuste
Activos obsoletos	S/. 18,740	S/. 10,575	S/. 18,740	S/. 55,500	-S/. 36,760	-S/. 46,950	-S/. 10,190
TOTAL	S/. 18,740	S/. 10,575	S/. 18,740	S/. 55,500	-S/. 36,760	-S/. 46,950	-S/. 10,190

c) Análisis caso N° 3

En el tercer caso presentado, se pudo observar que el para el año 2017 la empresa había revaluado 3 secadores a valor de tasación, sin embargo, para el año 2018 según los indicios se registró un deterioro afectando el patrimonio de la empresa rebajando el excedente de revaluación. El ajuste generado por la reversión del excedente de revaluación afecto el impuesto a la renta diferido registrado en el año 2017, generando un ingreso para el año 2018 en el estado de resultados

Unidad de negocio	Valor Razonable (-) Costos de Disposición	Valor en uso	Importe recuperable	Importe en libros	Deterioro del Valor	Revaluación al 31/12/2017	Ajuste
Secador aire caliente	S/. 35,600	S/. 70,207	S/. 70,207	S/. 71,000	S/.793	S/. 2,300	-S/. 1,507
Secador Rotadisk	S/. 35,600	S/. 70,207	S/. 70,207	S/. 71,000	S/.793	S/. 2,300	-S/. 1,507
Secador rotatubo	S/. 35,600	S/. 70,207	S/. 70,207	S/. 71,000	S/.793	S/. 2,300	-S/. 1,507
TOTAL	S/. 106,800	S/. 210,620	S/. 210,620	S/. 213,000	S/. 2,380	S/. 6,900	-S/. 4,520

5.2.1.2 Análisis de Estados financieros

Para analizar los Estados Financieros de la empresa se tomará con los ajustes registrados a finales del año 2018.

I. Estado de Situación Financiera

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A. ESTADO DE SITUACION FINANCIERA (EXPRESADO EN SOLES) Al 31 de diciembre de 2018

	ANTES		AJUSTES		DESPUES		VARIACIÓN	
	S/	%	DEBE S/	HABER S/	S/	%	S/	%
ACTIVO								
ACTIVO CORRIENTE								
Efectivo y equivalente de efectivo	304,720	20%			304,720	21%	-	0%
Cuentas por cobrar comerciales	18,107	1%			18,107	1%	-	0%
Cuentas por cobrar diversas	31,017	2%			31,017	2%	-	0%
Otras Activos a)	55,064	4%	14,974	3,006	67,031	5%	- 11,968	-1%
Total Activo Corriente	408,909	27%	14,974	3,006	420,876	29%	- 11,968	-1%
ACTIVO NO CORRIENTE								
Inmuebles, embarcaciones, maquinaria y equipo b)	928,873	62%	10,190	55,279	883,785	60%	45,089	2%
Intangibles	169,015	11%			169,015	11%	-	0%
Total Activo no Corriente	1,097,889	73%	10,190	55,279	1,052,800	71%	45,089	1%
TOTAL ACTIVO	1,506,797	100%	25,163.76	58,284.95	1,473,676	100%	33,121	0%
PASIVO								
PASIVO CORRIENTE								
Remuneraciones por pagar	65,840	4%			65,840	4%	-	0%
Tributos por pagar	40,700	3%			40,700	3%	-	0%
Cuentas por pagar comerciales	42,357	3%			42,357	3%	-	0%
Cuentas por pagar a relacionadas	851	0%			851	0%	-	0%
Otros pasivos	5,020	0%	1,334		3,686	0%	1,334	0%
Total Pasivo Corriente	154,768	10%	1,334	-	153,435	10%	1,334	0%
PASIVO NO CORRIENTE								
Deudas a largo plazo	212,126	14%			212,126	14%	-	0%
Total Pasivo no Corriente	212,126	14%	-	-	212,126	14%	-	0%
TOTAL PASIVO	366,894	24%	1,334	-	365,561	25%	1,334	0%
PATRIMONIO								
Capital social	970,682	64%			970,682	66%	-	-1%
Resultados acumulados	76,120	5%			76,120	5%	-	0%
Excedente de revaluación c)	25,740	2%	4,520	1,334	22,553	2%	3,187	0%
Resultados del ejercicio d)	67,361	4%	53,765	25,164	38,760	3%	28,601	2%
TOTAL PATRIMONIO	1,139,903	76%	58,285	26,497	1,108,115	75%	31,788	0%
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	1,506,797	100%	59,618.47	84,782.23	1,473,676	100%	66,242	0%

Según las cifras mostradas antes y después de los ajustes realizados, se puede indicar que:

- a. **Este rubro contiene entre otros**, el impuesto diferido generado en el año 2018 por las provisiones por deterioro del valor de los activos fijos, al aplicar la NIC 36 se incrementó a un 5% con una variación de 1%.
- b. **El rubro de inmueble, embarcaciones, maquinaria y equipo**; ha generado una variación negativa del 2% debido a la pérdida por deterioro de las unidades generadoras de efectivo, activos obsoletos y revaluados.
- c. **El rubro de excedente de revaluación**; se ha disminuido en 0.18% debido a la reversión del deterioro del valor de los activos revaluados.
- d. **El rubro de resultados del ejercicio**; ha presentado una disminución del 2%, este rubro presentaba el 4% luego de los ajustes realizados por la pérdida por deterioro del valor de los activos fijos este rubro representa el 3% del total de pasivo y patrimonio.

II. Estado de resultados Integrales

PRODUCE HARINA Y ACEITE DE PESCADO S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
(EXPRESADO EN SOLES)

Por el periodo terminado al 31 de diciembre del 2018

	ANTES		AJUSTES		DESPUES		VARIACIÓN	
	S/	%	DEBE S/	HABER S/	S/	%	S/	%
Ventas	354,028	100%			354,028	100%	-	0%
Costo de Ventas	- 181,654	-51%			- 181,654	-51%	-	0%
UTILIDAD BRUTA	172,373	49%	-	-	172,373		-	0%
Gastos Administrativos	- 32,026	-9%			- 32,026	-9%	-	0%
Gastos de Ventas e)	- 44,435	-13%	50,759		- 95,193	-27%	50,759	14%
UTILIDAD OPERATIVA	95,912	27%	50,759	-	45,154	-36%	50,759	14%
Ingresos Financieros	281	0%			281	0%	-	0%
Gastos Financieros	- 8,477	-2%			- 8,477	-2%	-	0%
Otros Ingresos de Gestión f)	9,870	3%		10,190	20,060	6%	10,190	-3%
Otros Gastos de Gestión	- 2,039	-1%			- 2,039	-1%	-	0%
RESULTADO ANTES DE PART. E IMPUESTOS	95,547	27%	50,759	10,190	54,979	-33%	40,569	11%
Impuesto a la Renta g)	- 28,186	-8%	3,006	14,974	- 16,219	-5%	11,968	-3%
UTILIDAD NETA DE EJERCICIO h)	67,361	19%	53,765	25,164	38,760	11%	28,601	8%

Según las cifras mostradas antes y después de los ajustes realizados, se puede indicar que:

- e. **Este rubro de gastos de ventas** ha aumentado en un 14% debido a la provisión por deterioro del valor de los activos fijos representado el 27% de las ventas.
- f. **El rubro de otros ingresos de gestión** ha aumentado en un 3% por el deterioro de los activos obsoletos presentados en el año 2018.
- g. **El rubro del impuesto a la renta** ha disminuido en un 3% por el impuesto diferido por la pérdida de deterioro del valor de los activos fijos presentados durante el año, representando el 5% de las ventas.

- h. **El rubro de utilidad neta del ejercicio** se ha visto afectado en un 8% representando el 11% de las ventas, la disminución corresponde principalmente por la provisión por deterioro del valor de los activos fijos.

5.2.1.3 Análisis de Ratios financieros

- Rotación de activos:

Este rubro muestra la eficiencia del uso de los activos para generar ingresos, para el caso presentado indica que las rotaciones de activos con los ajustes realizados rotan 0.24 veces al año, lo que significa que la empresa no rota sus activos frecuentemente por los bajos flujos generados en la planta N° 1.

		ANTES		DESPUES
Rotación de activos	= $\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo Total}}$	$\frac{354,028}{1,506,797} = 0.23$		$\frac{354,028}{1,473,676} = 0.24$

- Rendimiento sobre la inversión – ROA:

Este ratio muestra el rendimiento que genera la inversión realizada y de qué forma generan utilidades sobre los activos totales disponibles. Según los cálculos presentados por cada sol invertido en los activos se produce un rendimiento del 3% sobre la inversión, debido a la provisión registrada este ratio se vio afectado en 1%.

		ANTES		DESPUES
ROA	= $\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total de Activos}}$	$\frac{67,361}{1,506,797} = 4\%$		$\frac{38,760}{1,473,676} = 3\%$

- Rentabilidad del capital – ROE:

Este ratio muestra el rendimiento que genera la inversión sobre los fondos invertidos en la empresa. Según los cálculos presentados el rendimiento generado ha disminuido en un 3% debido a los ajustes por deterioro del valor de los activos fijos.

	ANTES	DESPUES
ROE = $\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total Patrimonio}}$	$= \frac{67,361}{1,139,903} = 6\%$	$= \frac{38,760}{1,108,115} = 3\%$

- Margen Neto de Utilidad:

Este ratio muestra la utilidad ganada por cada sol invertido en la empresa, es decir, muestra el rendimiento líquido que la empresa obtiene por cada venta luego de deducir los costos y gastos. Según los cálculos realizados la empresa obtuvo una utilidad del 11%, disminuyendo en un 8% luego de los ajustes realizados por la aplicación de la NIC 36.

	ANTES	DESPUES
Margen Neto de Utilidad = $\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas Netas}}$	$= \frac{67,361}{354,028} = 19\%$	$= \frac{38,760}{354,028} = 11\%$

- Dupont:

En este ratio se relacionan los índices de gestión de la empresa y los márgenes de utilidad, indicando que, por cada sol invertido en los activos, la empresa genera un 4% sobre el capital invertido en la empresa.

	ANTES	DESPUES
Dupont = $\frac{\text{Utilidad Antes de Impuestos}}{\text{Activo Total}}$	$= \frac{95,547}{1,506,797} = 6\%$	$= \frac{54,979}{1,473,676} = 4\%$

5.2.2 Análisis del Impuesto a la Renta

5.2.2.1 Impuesto a la renta

En esta sección, se debe aclarar que el análisis y los procedimientos aplicados a los Estados Financieros es en función a las Normas Internacionales de Información Financiera de manera que el lenguaje empleado es de uso global.

En términos financieros se puede decir que, los cálculos y procedimientos utilizados en los casos presentados para la empresa se realizaron ajustes para la determinación del valor recuperable para los activos fijos analizados, midiendo el valor en uso y el valor razonable menos los costos de disposición al final del periodo 2018.

En términos tributarios, dichos ajustes realizados no son contemplados para el impuesto a la renta conforme lo establecido en la norma:

“No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley”

Base legal: inc., f) del art. 44 del TUO de la LIR.

“Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta ley”

Base legal: art. 20 del TUO de la LIR

“En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado (...), será el de mercado”

Base legal: art. 32 de la LIR

5.2.2.2 Impuesto a las ganancias – NIC 12

En base a lo indicado en Ley del Impuesto a la Renta, se puede decir; que si bien el gasto no es aceptado para fines del impuesto a la renta en el ejercicio en que se contabiliza, si se aceptará cuando se realice la venta de dichos activos deteriorados a valor de mercado, ya que al determinarse el impuesto a la renta en ese momento para fines tributarios el costo computable de activo será su costo de adquisición menos la depreciación acumulada (sin considerar la pérdida por deterioro), de este modo; se deducirá como costo computable un importe mayor y se pagará un impuesto a la renta menor.

Por lo antes expuesto, la Norma de Contabilidad N° 12 indica que por la contabilización de la pérdida por deterioro se generará una diferencia temporaria de tipo deducible y un activo tributario diferido, es decir; las provisiones registradas como deterioro se deberá adicionar en la determinación del impuesto a la renta y los recuperos por deterioro deberán deducirse.

Por lo anterior expuesto, se muestra el cálculo que refleja el efecto contable y tributario para la determinación del impuesto corriente (tributario) y diferido (contable).

Tabla 44

Determinación del impuesto corriente (tributario) y diferido (contable)

Ejercicio 2017	Base contable	Base Tributaria	Diferencia	Impuesto a la Renta
Resultado Contable	S/. 54,978.81	S/. 54,978.81		
Adiciones				
Prov. Deterioro de UGE		S/. 50,758.50	Temporal	S/. 14,973.76
Deducciones				
Recupero de deterioro del valor de los activos		-S/. 10,190.00	Temporal	-S/. 3,006.05
Renta Neta imponible	S/. 54,978.81	S/. 95,547.31		
Impuesto a la Renta	S/. 16,218.75	S/. 28,186.46		
29.5%				

Nota: Elaboración propia

En la tabla se muestra que el gasto registrado en el periodo por el deterioro de la Unidad Generadora de Efectivo de acuerdo en o indicado en la NIC 12 se debe adicionar de forma temporal en la determinación del impuesto a la renta debido a que el gasto registrado no es aceptado para el impuesto a la renta de acuerdo a lo indicado en el inc. f) del art. 44 del TUO de la LIR, por lo que genera una disminución en el cálculo de dicho impuesto, de manera contraria; el recupero por el deterioro de los activos obsoletos genera un ingreso deduciendo de manera temporal dicho ingreso para la determinación del impuesto a la renta.

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
88	Impuesto a la renta	S/. 28,186.46	
881	Impuesto a la renta corriente		
40	Tributos y Aportaciones por pagar		S/. 28,186.46
40171	Impuesto a la renta de tercera categoría (*) <i>Por el impuesto a la renta corriente y diferido</i>		
37	Activo diferido		
3712	Impuesto a la renta diferido - resultados	S/. 14,973.76	
3712	Impuesto a la renta diferido - resultados		S/. 3,006.05
88	Impuesto a la renta		
882	Impuesto a la renta diferido		S/. 14,973.76
882	Impuesto a la renta diferido	S/. 3,006.05	
	(*) <i>Por el impuesto a la renta corriente y diferido</i>		

5.2.2.3 Impuesto Temporal a los Activos Netos

En relación a la determinación del Impuesto Temporal a los Activos Netos, la Ley N° 28424 en el artículo 4 menciona que, la base imponible para determinar el pago de dicho impuesto de basará en función al valor de los activos netos (deducidos de depreciaciones y amortizaciones) indicados en el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre del año anterior, los importes considerados para la base imponible deben estar admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

En conclusión, a lo antes expuesto se indica que los valores ajustados por la pérdida por deterioro del valor de los activos fijos se deberán adicionar o deducir de manera que no afecte dicho ajuste para la determinación y pago del impuesto.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

En base a la información analizada durante la presente tesis, podemos concluir lo siguiente:

- De acuerdo a las investigaciones realizadas y de acuerdo a los resultados obtenidos generados por las tablas cruzadas y el CHI cuadrado se da por concluido que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018, es decir; las empresas no sólo deberán considerar para la medición, reconocimiento, información a revelación contemplado en la NIC 36 y otras normas, sino también lo indicado por leyes, informes, resoluciones emitidos por los entes que regulan la parte tributaria del país, de tal manera, que los procesos realizados en las empresas del sector pesquero se presenten de manera que los Estados Financieros y Determinación de Renta tengan un lenguaje uniforme a nivel global.
- Para la Hipótesis específica N° 1, de acuerdo a las investigaciones realizadas y de acuerdo a los resultados obtenidos generados por las tablas cruzadas y el CHI cuadrado se da por concluido que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018, de forma que la información financiera presentada sea razonable, oportuna y entendible, de manera que los Stakeholders puedan tomar la decisión correcta para el rendimiento global de la empresa y reducir los probables riesgos que perjudiquen a los inversionistas.
- Para la Hipótesis específica N° 2, de acuerdo a las investigaciones realizadas y de acuerdo a los resultados obtenidos generados por las tablas cruzadas y el CHI cuadrado se da por concluido que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año

2018, de forma que los ajustes realizados en función al cumplimiento de las NIIF sean comparados con lo contemplado en la Normas Tributarias, es decir; que se analicen los ajustes no deducibles y se calculen y registren las diferencias temporales y el impuesto diferido generado por dichos ajustes.

- Para la conclusión del caso práctico, En el ámbito tributario se concluye que las provisiones registradas si bien es cierto generan un gasto en el periodo registrado la empresa deberá adicionarlo en su determinación de la renta de manera que, la empresa genere una diferencia temporaria por dicho monto hasta que el activo se venda o se dé de baja. De forma contraria, si se realiza una reversión se deberá deducir dicho recupero, de manera que, en la determinación de la renta neta por deterioro del valor de los activos sea el importe ajustado. Finalmente, se deberá tener mayor control para la determinación de la depreciación de los activos fijos, excluyendo dichos importes de deterioro para la determinación del importe en libros.

Recomendaciones

En base a la información analizada durante la presente tesis, podemos recomendar lo siguiente:

- A las empresas del sector pesquero se le recomienda realizar un análisis más frecuente del deterioro de sus activos fijos (maquinaria, embarcaciones y otros), es decir; con un análisis de últimos tres años quizá este resultando de manera óptima, pero el realizar un test de deterioro al finalizar una temporada puede resultar mucho más óptimo y oportuno para los rendimientos de los activos y sus inversiones.
- Para la prueba de deterioro, es necesario que las empresas no solo realicen de forma interna el cálculo de deterioro, sino que también soliciten a un tercero realizar la prueba de deterioro, de manera que; la empresa pueda obtener la opinión de una fuente externa y los resultados obtenidos sean comparados, reflejando en sus Estados Financieros, ajustes más reales.

- El tema climatológico como la asignación de cuotas, son factores externos los cuales no dependen del sector pesquero; es por ello que se les recomienda a las empresas cumplir al máximo sus cuotas creando estrategias de negocio, como aumentar las toneladas de producción por planta, poseer las embarcaciones necesarias para la captura y contar con los activos eficientes para cumplir las cuotas, generando mayores flujos de efectivo futuros.
- Se recomienda que, para la determinación de la renta en referencia a los ajustes realizados a los activos fijos, un mayor control para cada activo revaluado y/o deteriorado, de esta manera; poder tener el importe en libros correcto para una correcta determinación de la renta para dicho periodo.
- Finalmente, se recomienda realizar diversas pruebas de deterioro para la estimación del importe recuperable de las Unidades Generadoras de Efectivo, es decir; evaluar por cada planta, por línea de negocio (aceite, harina, otros) o por zona (centro, sur, norte) de manera que la empresa pueda analizar entre diversas opciones en la determinación del deterioro de sus activos.

REFERENCIAS

- América económica (2018). Sector pesca en Perú es el más dinámico en los primeros 8 meses del 2018. Recuperado de <https://www.americaeconomia.com/negocios-industrias/sector-pesca-en-peru-es-el-mas-dinamico-en-los-primeros-8-meses-del-2018>
- Andrade A. (2011). Análisis vertical y Horizontal de los Estados Financieros. Contadores y empresas, 167 (59-61)
- Arancibia, M. & Arancibia, M. (2017). Manual del código tributario y de la Ley Penal Tributaria, Volumen II. Lima: Instituto Pacifico. (p.1100)
- Arrarte Mera, Raul (2016). Factor de Descuento, Flujos Futuros y Deterioro de activos Tangibles e Intangibles. QUIPURAMAYOK Revista de la Facultad de Ciencias Contables (2016). (Arrarie Raul, 2016, p.136).
- Atoc, A., Jesús, R., Cáceres Cuellar, C. M., Unocc, U., & Carlos, J. (2016). Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en los Activos Fijos y su Incidencia en los Estados Financieros de La Empresa Peru Food Services SAC.
- Aures, R., Cáceres C. & Unocc, J. (2016). Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en los activos fijos y su incidencia en los Estados Financieros de la empresa Perú Food Services SAC.
- Banco de la Nación (2019). Reporte diario de mercado. Recuperado de <https://www.bn.com.pe/atencion-cliente/informe-economico/2019/ReportExtr020119.pdf>
- Becerra Ubilluz, D. D. C. (2015). Impacto de la aplicación de la NIC 16 y NIC 36 y sus efectos contables en la Cooperativa Indígena SAC. Ltda. de la ciudad de Ambato (Bachelor's thesis, Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato).
- Bravo Moscol, K. S. C. (2018). Implicancia contable de la aplicación de NIC 36 en una empresa naviera peruana - Estudio del caso de la empresa ABC. Universidad de Piura, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Piura.

- Bucheli, R., & Ximena, E. (2015). Análisis práctico de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad “propiedad, planta y equipo” y “deterioro del valor de los activos” NIC 16 y NIC 36, en el año 2011 y su impacto tributario (Master's thesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador).
- Cajo, J. & Álvarez, J. (2016). Manual práctico de las NIIF Tratamiento Contable Tributario (Tomo II). Lima: Instituto Pacifico. (p. 527- 572)
- Calmett, S. N. M., & Yerén, (2015). Una mirada global a las NIIF ya la Contabilidad. Entrevista a Amaro Luiz de Oliveira Gomes. Revista Lidera, (10), (p. 53-54).
- Camacho Betancourt, V. A., & Mendieta Gutiérrez, J. E. (2012). Análisis de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos y su relación con otras Normas Internacionales de Información Financiera (Bachelor's thesis).
- Cardenas Becerra, D. F., & Manosalva Prada, I. Y. (2014). Impacto en la adopción de las NIIF en las empresas del grupo 1 del municipio de Ocaña Norte de Santander (Doctoral dissertation).
- Carpio, D. (2015). Ernst & Young: Ley de cuotas y empresas pesqueras. Recuperado de <https://www.ey.com/pe/es/newsroom/newsroom-am-ley-cuotas-empresas-pesqueras>
- Carrillo Páez, G. C., Orozco, R., & Paul, C. (2015). Metodología para la aplicación de la NIC 16 propiedad, planta y equipo y NIC36 deterioro del valor de los activos; para determinar el valor razonable de los activos fijos de la Fundación Proyecto Salesiano Chicos de la Calle Zona Norte del Distrito Metropolitano de Quito en el año 2014 (Bachelor's thesis).
- Clavero, M. J. (2011). Impacto Plan de Convergencia a Normas Internacionales Información Financiera en Clínica Magallanes SA (Doctoral dissertation, Universidad de Magallanes).
- Condo Cajas, M. G., & Ortiz Cárdenas, D. L. (2017). Análisis del deterioro de valor en propiedad, planta y equipo según NIC 36 en el sector de industrias manufactureras de elaboración de productos lácteos, caso de estudio: Lácteos San Antonio CA (Bachelor's thesis). Universidad de Piura, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Piura.

- De La Hoz Suárez, B., Ferrer, M. A., & De La Hoz Suárez, A. (2008). Indicadores de rentabilidad: herramientas para la toma decisiones financieras en hoteles de categoría media ubicados en Maracaibo. *Revista de Ciencias Sociales*, 14 (1), 88-109.
- Deloitte & Touche (2017). Los IFRS en su bolsillo. Recuperado de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/IFRS_Bolsillo_2017.pdf
- Diario Perú21 (2019). Sector pesca habría registrado un crecimiento del 68% durante el 2018. Recuperado de <https://peru21.pe/economia/produce-sector-pesca-habria-registrado-crecimiento-68-2018-452325>
- Díaz Becerra, O. A. (2014). Efectos de la adopción por primera vez de las NIIF en la preparación de los estados financieros de las empresas peruanas en el año 2011. *Revista Universo Contábil*, 10 (1).
- Díaz, V., Martínez, A., Míguez, M., & Pena, J. D. (2009). Ahorro y eficiencia energética en buques de pesca. Instituto para la Diversificación y Ahorro de Energía (IDAE), Madrid.
- Empresa Editora el Comercio (2016). “Ajustes al sector extractivo”, por Juan Carlos Mejía. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/opinion/ajustes-sector-extractivo-juan-carlos-mejia-opinion-393313>
- Empresa Editora el Comercio (2018). IPE: Sector pesca aportará 1 punto porcentual al PBI del último trimestre. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/peru/ipe-sector-pesca-aportara-1-punto-porcentual-pbi-trimestre-noticia-585728>
- Ernst & Young (2018). Guía NIIF para directores 2017 / 2018. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ey-guia-niif-2017-2018/\\$File/Ey-guia-niif-2017-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ey-guia-niif-2017-2018/$File/Ey-guia-niif-2017-2018.pdf)
- Espinoza Santana, V. A. (2016). Deterioro del valor de los activos y su efecto en la presentación de estados financieros (Bachelor's thesis, Guayaquil: ULVR, 2016.). Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Guayaquil.
- Feedback Networks (2019). Cálculo de la muestra correcta. Recuperado de <https://www.feedbacknetworks.com/cas/experiencia/sol-preguntar-calcular.html>

- Ferrer, A. & Valdivia, C. (2016). Todo sobre aplicación de las NIIF y el PCGE. Lima: Instituto Pacífico. (p. 465-485).
- Gallardo, E. (2010). “evaluación del deterioro del valor de los activos fijos, en una empresa dedicada a la fabricación de helados” (Universidad San Carlos de Guatemala).
- Guía NIIF (2015/2016) Publicaciones especializadas en NIIF. EY Perú Library [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/NIIF_para_directores_2015-2016/\\$FILE/Ey-guia-2015-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/NIIF_para_directores_2015-2016/$FILE/Ey-guia-2015-2016.pdf)
- Herrera Ramos, D. C., Alarcón, M., & Anaíd, N. (2018). Impactos de la adopción de las NIIF en los estados financieros de la empresa Pigmentos SAC dedicada a la producción de colorantes naturales para alimentos al 31 de diciembre del 2015 en la ciudad de Arequipa.
- IAS Foundation (2016). Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/12_NIC.pdf
- IAS Foundation (2016). Norma Internacional de Contabilidad 36 Deterioro de Activos. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/NIC_036_2014.pdf
- Index mundi (2019). Harina de pescado Precio Mensual – Dólares americanos por tonelada métrica. Recuperado de <https://www.indexmundi.com/es/precios-de-mercado/?mercancia=harina-de-pescado&meses=12>
- KPMG (2018). Resumen ejecutivo 2017-2018. NIIF y sus implicancias fiscales en el Perú. Recuperado de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pe/pdf/Otros/Guia%20NIIF%20Final.pdf>
- López, P. L. (2004). Población muestra y muestreo. Punto cero, 9 (08), 69-74.
- Lucuix García, I. y Zamora Ramírez, C. (2011). Deterioro de activos. AECA: Revista de la Asociación española de Contabilidad y Administración de empresas, 96, 16-18.

- Mendez Alvarado, E.S. (2014). Aplicación de normas internacionales de información financiera para pequeñas y medianas empresas en una empresa comercial dedicada a la comercialización de libros, material didáctico, software, hardware para proyectos de educación informática. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Mendoza Choèz, H.P., Román Cabrera A.P. (2014). Análisis y aplicación de las NIIF relacionadas con la preparación y presentación de los estados financieros de la compañía TRANS RIMENVAL S.A. de la ciudad Santo Domingo. Año 2012
- Ministerio de la Producción (octubre-2018). Boletín del Sector Pesquero: Desenvolvimiento Productivo de la Actividad Pesquera (octubre-2018). Recuperado de <http://ogeiee.produce.gob.pe/index.php/shortcode/oe-documentos-publicaciones/boletines-pesca/item/822-2018-octubre-boletin-del-sector-pesquero>
- Molina, J. B., Aranda, L. L., Flores, M. H., & López, E. J. (2013). Utilización del alfa de Cronbach para validar la confiabilidad de un instrumento de medición de satisfacción del estudiante en el uso del software Minitab MISP. In 11th LACCEI Latin American and Caribbean Conference for Engineering and Technology (LACCEI'2013) "Innovation in Engineering, Technology and Education for Competitiveness and Prosperity" August (pp. 14-16).
- Nava Rosillón, M. A. (2009). Análisis financiero: una herramienta clave para una gestión financiera eficiente. *Revista venezolana de Gerencia*, 14(48), 606-628.
- Olaya Correa, K. (2017). Tratamiento contable práctico del Deterioro De Propiedades, Planta Y Equipo (Bachelor's thesis).
- Oliveros Lara, P. J. (2017). Profundización del concepto del deterioro, NIC 36. Universidad Militar Nueva Granada, Nueva Granada.
- Organización de las Naciones Unidas para la alimentación y la agricultura-FAO (2018). El estado mundial de la Pesca y la acuicultura. Cumplir los objetivos del desarrollo sostenible 18.
- Padilla, V. M. G. (2015). Análisis financiero: un enfoque integral. Grupo Editorial Patria.
- Palomino Puma, S. (2017). Incidencia de las NIIF en la elaboración y presentación de la información financiera, en las empresas comerciales de Lima Metropolitana, 2016.

- Pastor, R. A. T. (2009). Modelo de gestión financiera para una organización. *Perspectivas*, (23), 55-72.
- Pedemonte-Domínguez, D. G. (2017). La incidencia de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Especial referencia a la aplicación de la NIC 17: arrendamientos
- Peña, S., & Catina, M. (2018). Elaboración de una guía para determinar el deterioro de los activos Tangibles (Master's thesis, Universidad de Guayaquil Facultad de Ciencias Administrativas).
- Plataforma Digital Única del Estado Peruano (2019). Ministro Pérez-Reyes: Crecimiento del sector pesquero alcanzó un 70,3% durante el 2018. Recuperado de <https://www.gob.pe/institucion/produce/noticias/25019-ministro-perez-reyes-crecimiento-del-sector-pesquero-alcanzo-un-70-3-durante-el-2018>
- Pricewaterhouse Coopers (2015). Noticias NIIF. Recuperado de <https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/noticias-niif/assets/noticias-niif-septiembre-2015.pdf>
- Ramirez, A. A. R., & Sánchez, A. F. C. (2006). NIC 36: Deterioro del valor de los activos. *Partida doble*, (183), 42-53.
- Revista Semana Económica (2019). El PBI peruano creció 3.99% en el 2018, por encima de las expectativas. Recuperado de <http://semanaeconomica.com/article/economia/macroeconomia/329998-el-pbi-peruano-crecio-3-99-en-el-2018-por-encima-de-las-expectativas/>
- Rodríguez, M., Esteves, G., & González, D. (2009). Aplicación práctica de la NIC 36 deterioro del valor de los activos.
- Salgado Lévano, A. C. (2007). Investigación cualitativa: diseños, evaluación del rigor metodológico y retos. *Liberabit*, 13 (13), 71-78.
- Sociedad de Comercio Exterior (2018). Números del sector pesca. Recuperado de <https://www.comexperu.org.pe/articulo/numeros-del-sector-pesca>
- Sociedad Nacional de Pesquería (2018). Industria pesquera: Contribución a la economía peruana. Recuperado de <https://www.snp.org.pe/relevancia-economica/>

Sociedad Nacional de Pesquería (2018). Reporte de Exportaciones Enero – Octubre del 2018. Recuperado de <https://www.snp.org.pe/wp-content/uploads/2018/12/REPORTE-DE-LAS-EXPORT.-PESQUERAS-ENERO-OCTUBRE-2018.pdf>

Soria Intriago, G. y Galarza Garcia, B. (2017). Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF). Universidad católica de Santiago de Guayaquil. Santiago de Guayaquil.

Sotomayor, F. (2013). Relación del Clima Organizacional y la satisfacción Laboral de los trabajadores de la sede cede central del Gobierno Regional Moquegua, 2012. (Tesis Licenciatura). Recuperado el 08 de agosto de 2014, de Repositorio Digital de Tesis UNJBG:

https://www.academia.edu/12094465/1.5_HIP%C3%93TESIS.....
....._8_1.5.1_Hip%C3%B3tesis_General.....
....._8

SUNAT (2014). Código Tributario, Norma IX: Aplicación Supletoria De Los Principios Del Derecho. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/titulopr.htm>

SUNAT (2014). Informe N° 006-2014-SUNAT-4B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i006-2014.pdf>

SUNAT (2014). Informe N° 0134-2015-SUNAT-5D0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i134-2015.pdf>

SUNAT (2014). Informe N° 025-2014-SUNAT-4B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i025-2014.pdf>

SUNAT (2014). Reglamento de la Ley Del Impuesto a La Renta, Artículo 33°.- Diferencias En La Determinación de la Renta Neta por la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/>

SUNAT (2016). T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 20. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capv.pdf>

- SUNAT (2016). T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 44 (f). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capvi.pdf>
- SUNAT (2017). Resolución del Tribunal Fiscal N° 00040-2-2017. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_00040.pdf
- SUNAT (2017). Resolución del Tribunal Fiscal N° 18198-2-2013. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/2/2013_2_18198.pdf
- SUNAT. Ley de impuesto a la Renta, artículo 31. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capv.pdf>
- Torres Cáceres, J. C. (2015). Análisis financiero con la implementación de las NIIF en Colombia.
- Van Horne, J. C., & Wachowicz, J. M. (2002). Fundamentos de administración financiera. Pearson educación.
- Vega, A. (2017). NIIF y sus implicancias fiscales en Perú: Resumen ejecutivo 2017 – 2018. KPMG en Perú. (p. 48)
- Verón Medina, C., (2012). La implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) En el MERCOSUR: financiera (NIIF) En el MERCOSUR: su incidencia en la investigación, en la formación del graduado y en el ejercicio profesional (4ta edición-convocatoria años 2013-2014).
- Yalitzá, Y. (2004). Evaluación de la aplicación de la Norma Contable NIC 36 Deterioro del valor de los Activos.

ANEXOS

Anexo I: Árbol del problema Segmentar - Dividir los Problemas (Financiero y Tributario)

Para analizar el problema de investigación planteado se ha utilizado la herramienta “Árbol de problema” la que permitirá a identificar las causas y efectos facilitando la recolección de mayores componentes para la investigación.

Figura 33. Árbol de problema

Anexo II: Matriz de consistencia

Tabla 45
Matriz de consistencia

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLE	METODOLOGÍA	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES
¿Cuál es el impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018	Determinar el impacto en los Estados Financiero y en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.	La NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite pescado en Lima, año 2018.	Variable independiente:	1.- Tipo de Investigación:	Conclusiones:
			X: NIC 36 Deterioro del valor de los activos	Se desarrolló una investigación mixta cualitativa (Entrevista a profundidad) y Cualitativa (Encuesta).	Hipótesis general: De acuerdo a los resultados obtenidos por la Metodología realizada, se concluye que la NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018. Hipótesis Específica N° 1: De acuerdo a los resultados obtenidos por la Metodología realizada, se concluye que la NIC 36 impacta en los Estados Financieros, de manera que los Stakeholders puedan tomar la decisión correcta para el rendimiento global de la empresa. Hipótesis Específica N° 2: De acuerdo a los resultados obtenidos por la Metodología realizada, se concluye que la NIC 36 impacta en el Impuesto a la Renta, de forma que los ajustes realizados en función al cumplimiento de las NIIF sean comparados con lo contemplado en la Normas Tributarias.
			Dimensiones	2.- Población:	
			Objetivo, alcance y definición	Empresas del sector Pesquero que producen harina y aceite de pescado en Lima	
			Medición y reconocimiento	Investigación cualitativa: 2	
			Información a revelar	Investigación cuantitativa: 13	
			Variable dependiente:	3.- Muestra:	
Problemas Específicos	Objetivos Específicos	Hipótesis Específico	Y: Impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta	Empresas del sector Pesquero que producen harina y aceite de pescado en San Borja, Lima. Investigación cualitativa: 2 Investigación cuantitativa: 13	Recomendaciones:
			Impacto en los EE. FF	4.- Técnicas de Recolección de datos:	
			Estados Financieros Indicadores de gestión	Entrevista a profundidad, cuestionario y casos prácticos.	
¿Cuál es el impacto en los Estados Financieros de la NIC 36 en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018?	Determinar el impacto en los Estados Financieros de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.	La NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en los Estados Financieros en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite pescado en Lima, año 2018.	Impacto en el I.R.	5.- Resultados:	Se recomienda realizar un análisis más frecuente del deterioro de sus activos fijos, es decir; con un análisis de últimos tres años quizá este resultando de manera óptima, pero el realizar un test de deterioro al finalizar una temporada puede resultar mucho más óptimo y oportuno para los rendimientos de los activos y sus inversiones.
¿Cuál es el impacto en el Impuesto a la Renta de la NIC 36 en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018?	Determinar el impacto en el Impuesto a la Renta de la NIC 36: Deterioro del valor de los Activos en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018.	La NIC 36: Deterioro del valor de los activos impacta en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite pescado en Lima, año 2018.	Impuesto a la Renta	Chi cuadrado Hipótesis general: ,000 Hipótesis específica 1: ,000 Hipótesis específica 2: ,003	

Anexo III: Entrevista a especialistas en NIIF

Desarrollo de la entrevista

Entrevistado:

Empresa:

Cargo:

Le saluda Sandra Aguilar y Ana Guillen Bachiller de la UPC de la carrera de contabilidad.

De la presente,

La Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC, agradece su participación para el desarrollo de la presente investigación académica de la carrera de contabilidad titulada: NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018. La información proporcionada será exclusivamente utilizada para fines del desarrollo de nuestra investigación académica, por lo tanto, será tratada de manera confidencial.

A continuación, procederemos con las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál es su opinión global acerca del tratamiento del deterioro del valor de los activos – NIC 36?
2. En su opinión ¿Cuáles son los procedimientos para determinar la pérdida por deterioro del valor de los activos NIC 36, que las empresas del sector pesquero deben realizar?
3. En base a su experiencia ¿Cuáles deberían ser los factores que se deben utilizar para la proyección de los flujos de efectivo para la determinación del valor en uso y en que magnitud afecta en la aplicación de la NIC 36 deterioro del valor de los activos?
4. ¿En qué casos estima usted que, es factible y necesario una reversión de la pérdida por deterioro de los activos fijos?
5. ¿Qué factores cree usted que las empresas del sector pesquero deben utilizar para determinar la tasa de descuento que se utilizará en el cálculo del valor en uso?

6. ¿En qué magnitud cree usted que afecta la pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio y los ratios financieros?
7. En su perspectiva ¿Cuáles son los mayores retos que las empresas del sector pesquero han atravesado con la aplicación de la NIC 36 deterioro del valor de los activos?
8. En estas épocas de cambios climáticos bruscos ¿Cómo cree que impacta las grandes épocas de veda durante el año en los activos fijos de las empresas del sector pesquero?
9. ¿En qué magnitud cree usted que afecta la pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio y el impuesto a la renta?
10. Finalmente, ¿Qué información se debe o deberían revelarse en relación a las pérdidas por deterioro?

Anexo IV: Entrevista a especialistas en Tributación

Desarrollo de la entrevista

Entrevistado:

Empresa:

Cargo:

Le saluda Sandra Aguilar y Ana Guillen Bachiller de la UPC de la carrera de contabilidad.

De la presente,

La Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC, agradece su participación para el desarrollo de la presente investigación académica de la carrera de contabilidad titulada: NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018. La información proporcionada será exclusivamente utilizada para fines del desarrollo de nuestra investigación académica, por lo tanto, será tratada de manera confidencial.

A continuación, procederemos con las siguientes preguntas:

1. En su opinión ¿Por qué la NIC 36 deterioro del valor de los activos impacta en el ámbito del Impuesto a la Renta de las empresas del sector pesquero?
2. ¿De qué manera impacta la provisión de la NIC 36 en la determinación del impuesto a la renta? Es decir, ¿Genera adiciones, deducciones y diferidos temporales o permanentes?
3. ¿De qué manera afecta en el impuesto diferido por pérdidas de deterioro de activos, una reversión de las mismas?
4. ¿De qué manera impacta la provisión de la NIC 36 deterioro del valor de los activos en la determinación del ITAN?
5. En su experiencia, ¿El Tribunal Fiscal debe pronunciarse ante algún vacío en la norma respecto al deterioro del valor de los activos o modificar alguna RTF emitida?

Anexo V: Desarrollo de encuestas a los contadores generales de las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, 2018.

Desarrollo de la entrevista

Entrevistado:

Empresa:

Cargo:

Le saluda Sandra Aguilar y Ana Guillen Bachiller de la UPC de la carrera de contabilidad.

De la presente,

La Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC, agradece su participación para el desarrollo de la presente investigación académica de la carrera de contabilidad titulada: NIC 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018. La información proporcionada será exclusivamente utilizada para fines del desarrollo de nuestra investigación académica, por lo tanto, será tratada de manera confidencial.

A continuación, procederemos con las siguientes preguntas:

Objetivo, definición y alcance		Totalmente de desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
1	La norma N° 36 indica que un activo presenta deterioro cuando este ha sido contabilizado por encima de su valor recuperable	1	2	3	4	5
2	La NIC 36 nos indica los procedimientos para determinar el deterioro de un activo o un grupo de activos de manera que las proporcionen información relevante.	1	2	3	4	5
3	Las empresas deben determinar el importe recuperable del activo o de una UGE entre el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso	1	2	3	4	5
Reconocimiento		Totalmente de desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
4	El reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos en el sector pesquero afecta de manera considerable los resultados financieros	1	2	3	4	5
5	La empresa debe reconocer las pérdidas por deterioro de los activos fijos en otro resultado integral	1	2	3	4	5
6	La frecuencia adecuada que debe realizar el sector pesquero para la prueba de deterioro de activo es de forma anual.	1	2	3	4	5
7	Uno de los factores externos es el tiempo de vida, es decir; que afecta a los activos de la empresa en gran magnitud en relación al deterioro del Valor de los Activos.	1	2	3	4	5
Medición		Totalmente de desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
8	Para las empresas del sector pesquero es más factible utilizar el valor razonable como el importe recuperable, ya que resulta el mayor.	1	2	3	4	5
9	Las empresas del sector pesquero deben considerar a una planta como una UGE ya que al determinar el valor en uso de los activos individuales resulta complicado y es poco probable que existe un mercado activo.	1	2	3	4	5
10	Las épocas con una mayor producción en sus activos, deber ser factor determinante para realizar un nuevo cálculo por la pérdida por deterioro	1	2	3	4	5
11	La tasa de descuento que la empresa debe utilizar es el que se basa en las circunstancias específicas de la compañía el cual representa el costo promedio del capital. El costo de la deuda se basa en los costos de interés que la compañía debe pagar y el costo del patrimonio neto se basa en el retorno de la inversión que los inversionistas esperan obtener.	1	2	3	4	5
Información a revelar		Totalmente de desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
12	La empresa debe revelar en las notas a sus Estados Financieros el detalle de activos y las pérdidas relacionadas a ella y las reversiones, si las hubiera.	1	2	3	4	5
13	Se deberá revelar las hipótesis que la empresa utiliza para determinar el deterioro del valor del activo o grupo de activos.	1	2	3	4	5

Impacto en los Estados Financieros		Totalmente de desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
14	La empresa al no evaluar y determinar el deterioro del valor de los activos en el momento adecuado, ocasiona que los indicadores financieros de la empresa resulten afectados.	1	2	3	4	5
15	La pérdida por deterioro se reconoce en el estado de resultados; y este reconocimiento disminuye el margen operativo proyectado por la empresa y afecta al cálculo sobre el recupero de la inversión	1	2	3	4	5
16	Las variaciones del tipo de cambio o el incremento de la competencia afectan en el cálculo del valor en uso de los activos	1	2	3	4	5
17	La empresa deberá realizar el cálculo del valor en uso implicando la estimación de los cobros y pagos futuros esperados del uso del activo o de la UGE, se deberá excluir los flujos de caja asociados a mejoras que resulten incrementar el rendimiento de los activos.	1	2	3	4	5
Impacto en el Impuesto a la Renta		Totalmente de desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
18	El activo o grupo de activos que han sido ajustados a su importe recuperable, la depreciación se debe determinar en función al valor en libros para los periodos futuros.	1	2	3	4	5
19	Los activos fijos son los que tendrían un mayor impacto en el Impuesto a la Renta en el sector pesquero, en relación a la provisión por pérdida por deterioro registrada.	1	2	3	4	5
20	La reversión de pérdidas debe afectar en la determinación de la renta, es decir; que el impuesto diferido también se vea afectado.	1	2	3	4	5

Anexo VI: Estimación de Ventas de las Unidades Generadores de Efectivo por planta

Estimación de Ventas	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Planta 1	5,670	5,870	6,076	6,290	6,511	6,741	6,978	7,224	7,478	7,741
Planta 2	66,140	68,468	70,878	73,373	75,956	78,629	81,397	84,262	87,228	90,299
Planta 3	65,785	68,101	70,498	72,979	75,548	78,207	80,960	83,810	86,760	89,814
Planta 4	45,871	47,486	49,157	50,887	52,679	54,533	56,453	58,440	60,497	62,626
Ingresos por contrato de Harina de pescado	183,466	189,924	196,609	203,530	210,694	218,111	225,788	233,736	241,963	250,481
Estimación de Ventas	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Planta 1	5,750	5,952	6,162	6,379	6,603	6,836	7,076	7,326	7,583	7,850
Planta 2	74,704	77,334	80,056	82,874	85,791	88,811	91,937	95,173	98,523	101,991
Planta 3	46,780	48,427	50,131	51,896	53,723	55,614	57,571	59,598	61,696	63,867
Planta 4	55,789	57,753	59,786	61,890	64,069	66,324	68,658	71,075	73,577	76,167
Ingresos por contrato de Aceite de pescado	183,023	189,466	196,135	203,039	210,186	217,584	225,243	233,172	241,380	249,876
Total de Ingresos	366,489	379,390	392,744	406,569	420,880	435,695	451,031	466,908	483,343	500,357

Anexo VII: Estimación de costos de venta de las Unidades Generadores de Efectivo por planta

Costos de Ventas	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Planta 1	2,392	2,476	2,563	2,653	2,747	2,843	2,943	3,047	3,154	3,265
Planta 2	35,431	36,678	37,969	39,306	40,689	42,122	43,604	45,139	46,728	48,373
Planta 3	33,550	34,731	35,954	37,219	38,530	39,886	41,290	42,743	44,248	45,805
Planta 4	23,394	24,218	25,070	25,953	26,866	27,812	28,791	29,804	30,853	31,939
Costos por contrato de Harina de pescado	94,767	98,103	101,556	105,131	108,832	112,663	116,628	120,734	124,983	129,383
Costos de Ventas	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Planta 1	2,333	2,415	2,500	2,588	2,679	2,773	2,871	2,972	3,076	3,184
Planta 2	42,599	44,099	45,651	47,258	48,921	50,643	52,426	54,271	56,182	58,159
Planta 3	19,897	20,597	21,322	22,073	22,850	23,654	24,487	25,349	26,241	27,165
Planta 4	28,452	29,454	30,491	31,564	32,675	33,825	35,016	36,248	37,524	38,845
Costos por contrato de Aceite de pescado	93,281	96,565	99,964	103,482	107,125	110,896	114,799	118,840	123,023	127,354
Total de Costos	188,048	194,668	201,520	208,613	215,957	223,558	231,428	239,574	248,007	256,737

Anexo VIII: Estimación de Ventas y costos de venta de activos obsoletos por la
Planta 1

Ventas		2019		2020		2021
Coagulador	S/.	350.00	S/.	362.32	S/.	375.07
Desaguador Rotatorio	S/.	385.00	S/.	398.55	S/.	412.58
Desaguador Vibratorio	S/.	115.00	S/.	119.05	S/.	123.24
Secador aire caliente	S/.	650.00	S/.	672.88	S/.	696.57
Secador Rotadisk	S/.	674.00	S/.	697.72	S/.	722.28
Secador rotatubo	S/.	343.00	S/.	355.07	S/.	367.57
Tanque de agua	S/.	375.00	S/.	388.20	S/.	401.86
Tanque de espuma	S/.	255.00	S/.	263.98	S/.	273.27
Tanque ecualizador	S/.	389.00	S/.	402.69	S/.	416.87
Tolvin de cocinas	S/.	420.00	S/.	434.78	S/.	450.09
Tolvin de sólidos	S/.	415.00	S/.	429.61	S/.	444.73
TOTALES	S/.	4,371.00	S/.	4,524.86	S/.	4,684.13

Costos		2019		2020		2021
Coagulador	S/.	178.50	S/.	184.78	S/.	191.29
Desaguador Rotatorio	S/.	196.35	S/.	203.26	S/.	210.42
Desaguador Vibratorio	S/.	58.65	S/.	60.71	S/.	62.85
Secador aire caliente	S/.	331.50	S/.	343.17	S/.	355.25
Secador Rotadisk	S/.	343.74	S/.	355.84	S/.	368.37
Secador rotatubo	S/.	174.93	S/.	181.09	S/.	187.46
Tanque de agua	S/.	191.25	S/.	197.98	S/.	204.95
Tanque de espuma	S/.	130.05	S/.	134.63	S/.	139.37
Tanque ecualizador	S/.	198.39	S/.	205.37	S/.	212.60
Tolvin de cocinas	S/.	214.20	S/.	221.74	S/.	229.55
Tolvin de sólidos	S/.	211.65	S/.	219.10	S/.	226.81
TOTALES	S/.	2,229.21	S/.	2,307.68	S/.	2,388.91

Anexo IV: Aprobación de encuesta por expertos

UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

Aplicación de instrumentos: Encuesta

Desarrollo de la entrevista

Nombre del Especialista: Juan Paredes Manrique

Cargo: Socio Líder de auditoría y de Financial Accounting Advisory Services

Empresa: Ernst & Young Perú

Le saluda Sandra Aguilar y Ana Guillen Bachiller de la Universidad Peruana de Ciencias aplicadas (UPC) de la carrera de contabilidad.

De la presente,

La Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC, agradece su participación para el desarrollo de la presente investigación académica que consta de una serie de preguntas que ayudarán en el entendimiento del tratamiento financiero de la Norma Internacional de Contabilidad 36: Deterioro del valor de los Activos y su impacto en los Estados Financieros y en el Impuesto a la Renta en las empresas del sector pesquero que producen y exportan harina y aceite de pescado en Lima, año 2018. La información proporcionada será exclusivamente utilizada para fines del desarrollo de nuestra investigación académica, por lo tanto, será tratada de manera confidencial.

JUAN PAREDES MANRIQUE

Socio Líder de auditoría

JUAN PAREDES MANRIQUE