

Clasificación de activos y pasivos como circulantes o no circulantes



Una entidad presenta sus activos y pasivos clasificados como circulantes y no circulantes por separado en la cara del balance general, a menos que una presentación con base en liquidez proporcione información más relevante, que es el caso de las instituciones financieras, en que no se proporcionan bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificado. [IAS 1, "Presentación de Estados Financieros" p. 60, y NIF B-6, Estado de situación financiera, p. 53.2])

La clasificación por separado de los activos y pasivos en circulantes y no circulantes es útil cuando una entidad proporciona bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, ya que distingue a los activos netos que circulan constantemente como capital de trabajo de aquellos utilizados para las operaciones a largo plazo de la entidad. Un ciclo de operación es el tiempo que transcurre entre la adquisición de activos para procesarlos y su realización en efectivo o equivalentes de efectivo. Cuando el ciclo normal de la operación no se puede identificar se asume que tiene una duración de 12 meses. La clasificación en el balance general también depende de la industria en la que la entidad opera. [IAS 1 p. 62 y 68, NIF B-6, p 53.3 y 54.2]

Las entidades requieren realizar revelaciones de los activos y pasivos que combinan los montos que se espera recuperar o liquidar en un plazo de 12 meses con los que se esperan

recuperar o liquidar después de más de 12 meses, esto aplica independientemente del método de clasificación aplicado, por liquidez o circulante y no circulante. [IAS 1 p. 61]

Las normas indican que una mezcla en la base de presentación puede surgir cuando una entidad tiene operaciones diversas; sin embargo, no se incluyen guías acerca de su aplicación. [IAS 1 p. 64 y NIF B-6 p. 53.5]

Activos circulantes

Un activo se clasifica como circulante si:

- la entidad espera la realización del activo o intenta venderlo o consumirlo en el curso normal de la operación,
- se mantiene con el propósito primario de negociación,
- la entidad espera realizar el activo dentro de los siguientes 12 meses después de la fecha de reporte,
- es efectivo o equivalente de efectivo, a menos que el activo esté restringido para ser intercambiado o utilizado para liquidar un pasivo por al menos 12 meses después de la fecha de reporte.

El resto de los activos se clasifican como no circulantes.

[IAS 1 p. 66, NIF B-6, p. 54.1]

Algunas consideraciones:

Otros activos financieros, incluyendo derivados

Los activos financieros mantenidos para negociación inicialmente se clasifican como activos circulantes de acuerdo con lo comentado anteriormente, sin embargo en las normas se indica que los activos circulantes también incluyen la parte a corto plazo de los activos financieros no circulantes [IAS 1 p. 68, NIF B-6, p 54.2]. Esto significa que los activos financieros, incluyendo la porción correspondiente de los mismos que se espera realizar dentro de los 12 meses posteriores a la fecha del balance general, únicamente deben presentarse como activos circulantes si se espera su realización dentro de los 12 meses siguientes. De lo contrario, deben clasificarse como no circulantes.

Los derivados de cobertura deben clasificarse de forma similar, como activos circulantes o no circulantes de acuerdo con las porciones que se van a realizar dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance general. Como alternativa, el valor razonable total de los derivados de cobertura podría clasificarse como circulante si las relaciones de cobertura son por menos de 12 meses, y como no circulante si esas relaciones son por más de 12 meses.

Activos no circulantes mantenidos para su venta

Los activos no circulantes mantenidos para la venta se presentan por separado de otros activos. Los pasivos mantenidos para la venta se presentan por separado de otros pasivos. Los activos y pasivos mantenidos para la venta no se pueden presentar netos en el balance general. [IFRS 5 “Activos no circulantes mantenidos para la venta y operaciones Discontinuadas” p. 38, y NIF B-11, Disposición de activos de larga duración y operaciones discontinuadas p. 50.2 a)]. El ejemplo ilustrativo de la IFRS 5 muestra un subtotal para los activos y pasivos circulantes excluyendo los montos mantenidos para la venta, y luego muestra los activos y los pasivos mantenidos para la venta por separado debajo de otros activos circulantes. Una presentación alternativa aceptable es mostrar los activos y los pasivos mantenidos para la venta como una línea separada dentro de los activos circulantes y pasivos circulantes.

Impuesto diferido activo

Los impuestos diferidos deben presentarse como no circulante, sin importar el periodo en que se espera su recuperación [IAS 1 p. 56 y NIF B-6 p. 53.6]

Pasivos circulantes

Un pasivo se clasifica como circulante si:

- es un pasivo que la entidad espera liquidar en el ciclo normal de la operación,
- un pasivo que se mantiene con el propósito de negociación,
- un pasivo que vence dentro de los siguientes 12 meses después de la fecha de reporte, o
- un pasivo cuya liquidación la entidad no tiene el derecho incondicional de diferir por al menos 12 meses después de la fecha de reporte.

Todos los otros pasivos se clasifican como no circulantes. [IAS 1 p. 69 y NIF B-6 p. 57.12]

Si una entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no circulante, aun cuando de otro modo venza en un período más corto. No obstante, cuando la refinanciación o extensión del plazo no sea una facultad de la entidad (por ejemplo, si no existiese un acuerdo de refinanciación), la entidad no tendrá en cuenta la refinanciación potencial y la obligación se clasificará como circulante. [IAS 1 p. 73 y NIF B-6 p. 56.1]

Cuando una entidad incumpla una disposición contenida en un contrato de préstamo (un covenant) a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes con el efecto de que el pasivo se convierta en exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como circulante, incluso si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. Una entidad clasificará el pasivo como circulante porque, al final del periodo sobre el que se informa, no tiene el derecho incondicional de aplazar el pago del pasivo durante al menos, doce meses tras esa fecha. Sin embargo, una entidad clasificará el pasivo como no circulante si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede resolver el incumplimiento y durante el cual el prestamista no puede exigir el pago inmediato. Ver más adelante en la sección de diferencias con las NIFs lo contemplado por la NIF B-13, “Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros”, cuando una entidad acuerda, después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, una dispensa.

Consideramos la siguiente situación: una Entidad tiene un acuerdo de préstamo que incluye un covenant que requiere el cumplimiento de un índice de capital mínimo definido. La administración de la Entidad espera que su índice esté por debajo o cerca del requisito y puede solicitar al prestamista un

waiver o dispensa del requisito de reporte del índice establecido en el covenant antes de una fecha de prueba en el período. El prestamista podría acordar probar el cumplimiento del índice del covenant en el próximo período de reporte como de costumbre.

¿Cómo debería clasificar la entidad el préstamo relacionado en tal situación?

En este caso, en efecto, la dispensa estaba en vigor antes de la fecha de prueba, esto modificó el contrato de préstamo y eliminó el requisito del covenant para una fecha de reporte específica. Incluso si la entidad hubiera incumplido los términos originales del préstamo, el banco habría renunciado a sus derechos exigibles que surgen de los requisitos del covenant. Independientemente de la probabilidad de un incumplimiento (o un incumplimiento real) en el próximo período de reporte, el préstamo debe clasificarse como no circulante al final del período de reporte.

Esta situación no es lo mismo que un período de gracia, donde se informará el incumplimiento del covenant y el prestamista aún puede hacer valer sus derechos de exigibilidad en virtud del contrato de préstamo debido al incumplimiento al final del período de gracia si el incumplimiento no ha sido resuelto. En tal situación, un período de gracia debe ser de al menos 12 meses después de la fecha del balance general para que el préstamo se presente como no circulante.

El IASB emitió una modificación a IAS 1 que cambia la guía para la clasificación de pasivos como circulantes y no circulantes. La fecha efectiva de la modificación es para los

periodos de reporte que inician el 1 de enero del 2023, fecha a partir de la cual el análisis del caso anterior podría requerir una clasificación diferente.

NIF mexicanas

Consideramos que no se tienen diferencias en cuanto a los requisitos que deben cumplir los activos y pasivos para su clasificación en circulantes y no circulantes, excepto porque la NIF B-3 indica que en el caso que un activo o pasivo financiero que a la fecha de los estados financieros la entidad deudora se encuentra en incumplimiento de covenants, pero durante el período posterior la entidad deudora y la acreedora concluyen un convenio para mantener los cobros o pagos sobre una base de largo plazo, tal activo o pasivo debe mantenerse clasificado como de largo plazo a la fecha de los estados financieros, dado que se considera que la sustancia económica de esa partida, como partida de largo plazo, no ha cambiado. [NIF B-13 p.12].

Mientras que bajo IFRS como se indicó anteriormente de acuerdo con la IAS 1 en esa situación, la clasificación de una partida como no circulante o de largo plazo sólo se puede mantener si la renegociación o la obtención de la dispensa correspondiente se logra a más tardar a la fecha de los estados financieros.

Contactos

Juan Duque

Socio de Accounting Services Group,
National Office & Deals
juan.duque@pwc.com

Beatriz García Moreno

Directora de Accounting Services Group
beatriz.garcia.moreno@pwc.com

Consulta más información relevante:

pwc.com/mx/actualizacionesregulatorias