

1-1-2005

Análisis evaluativo y comparativo de la norma internacional de contabilidad No. 36 : deterioro del valor de los activos nacionales e Internacionales generalmente aceptadas y vigentes

Solanyi Cabuya Gómez

Nubia Esperanza Gacha Ortiz

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Cabuya Gómez, S., & Gacha Ortiz, N. E. (2005). Análisis evaluativo y comparativo de la norma internacional de contabilidad No. 36 : deterioro del valor de los activos nacionales e Internacionales generalmente aceptadas y vigentes. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/184

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

**ANÁLISIS EVALUATIVO Y COMPARATIVO DE LA NORMA INTERNACIONAL
DE CONTABILIDAD No. 36 “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”
NACIONALES E INTERNACIONALES GENERALMENTE ACEPTADAS Y
VIGENTES**

**SOLANYI CABUYA GOMEZ
NUBIA ESPERANZA GACHA ORTIZ**

**UNIVERSIDAD DE LA SALLE
FACULTAD DE CONTADURIA
BOGOTA. D.C.
2005**

**ANÁLISIS EVALUATIVO Y COMPARATIVO DE LA NORMA INTERNACIONAL
DE CONTABILIDAD No. 36 “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”
NACIONALES E INTERNACIONALES GENERALMENTE ACEPTADAS Y
VIGENTES**

**SOLANYI CABUYA GOMEZ
NUBIA ESPERANZA GACHA ORTIZ**

**IGNACIO VALBUENA GARDEAZABAL
Asesor Técnico**

**ERNESTO FAJARDO PASCAGAZA
Asesor Metodológico**

**UNIVERSIDAD DE LA SALLE
FACULTAD DE CONTADURIA
BOGOTA. D.C.
2005**

Nota de Aceptación

Firma del Presidente del Jurado

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Bogotá D.C., Agosto de 2005

Dedicado a:

A nuestros padres y esposo
Leonilde Gómez y José Cabuya
Anunciación Ortiz y Alfonso Gacha
Robinson Mosquera

AGRADECIMIENTOS

Dr. Ignacio Valvueda Asesor Técnico por su colaboración

Dr. Gerardo Mogollón por su colaboración desinteresada

A la Universidad de la Salle y docentes por su ayuda para la realización de este trabajo.

CONTENIDO

INTRODUCCION	Pág.
1. TITULO	15
2. DELIMITACION DEL TEMA	15
3.----- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	15
3.1 DESCRIPCION DEL PROBLEMA	16
3.2 FORMULACION DEL PROBLEMA	17
4. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO	17
4.1 JUSTIFICACION ACADEMICA Y PROYECCION SOCIAL	18
4.2 INTEGRACION MUNDIAL	18
5. OBJETIVOS DEL PROYECTO	20
5.1 OBJETIVO GENERAL	20
5.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS	20
6. ALCANCES Y LIMITACIONES	20
6.1. ALCANCES	20
6.2 LIMITACIONES	21
7. PROPOSITOS	21
8. MARCO TEORICO	22
8.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA	22
8.2 MARCO HISTORICO	23
8.3 MARCO CONCEPTUAL	23
8.4 MARCO LEGAL INTERNACIONAL	26
8.5 MARCO INSTITUCIONAL	27
9. DISEÑO METODOLOGICO	33
9.1 DEFINICIÓN DE POBLACIÓN Y MUESTRA	33

9.2	CLASE DE INVESTIGACIÓN	36
9.3.	TIPO DE ESTUDIO	36
9.4	INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE RECOLECCION DE DATOS	37
10.	ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS	38
10.1	NORMA INTERNACIONAL	38
10.2	ESTANDARES DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA EN EL AÑO 2003	44
11.	SITUACION ACTUAL DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS Y DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMBIA	53
11.1	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD	53
11.2.	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMBIA	64
12.	ANALISIS DEL CAMBIO DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA CON BASE EN LA PROPUESTA DE LEY SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)	67
13.	ANALISIS DE LAS ALTERNATIVAS EN LA APLICACIÓN DE LA NIC. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS EN COLOMBIA DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE NIC, DECRETO 2649 CONCEPTOS JURIDICOS Y TECNICOS	70
13.1	ANALISIS COMPARATIVO PCGA FRENTE A LAS NIC	70
13.2	ANALISIS DE LA ENCUESTA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	71
13.3	CONCEPTOS JURIDICOS Y TECNICOS	82
13.4	ALTERNATIVA DE ADOPCION	83

13.5	ALTERNATIVA DE ARMONIZACION	84
14.	ANALISIS DEL IMPACTO SOBRE LAS ALTERNATIVAS DESDE LA APLICACIÓN DE LA NIC No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	84
15.	MODELO DE APLICACIÓN CASO PRACTICO	85
16.	CONCLUSIONES GENERALES DE LAS ALTERNATIVAS PARA LA APLICACIÓN DE LA ARMONIZACION DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No.36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS, EN LO REFERENTE A LA PRESENTACION DE LA INFORMACION FINANCIERA Y EN LA FORMACION DEL CONTADOR PUBLICO	92
17.	ASPECTO ADMINISTRATIVO	94
17.1	RECURSOS HUMANOS	94
17.2	RECURSOS INSTITUCIONALES	94
17.3	CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	95
17.4	PRESUPUESTO DEL PROYECTO DE INVESTIGACION	97
18.	CONCLUSIONES	98

BIBLIOGRAFIA

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Universo

Tabla 2. Historia de la Contabilidad

Tabla 3. Comparativo Nic. 36 vs. Decreto 2649

Tabla 4. Resumen Encuesta

Tabla 5. Cronograma de Actividades

Tabla 6. Presupuesto

LISTA DE GRAFICAS

Gráfica No. 1 Conocimiento de las NIC

Gráfica No. 2 Aplicación de las NIC

Gráfica No. 3 Beneficios Económicos

Gráfica No. 4 Modificación de la Normatividad Colombiana

Gráfica No. 5 Informes Contables y Financieros

Gráfica No. 6 Implementación de las NIC

Gráfica No. 7 Tratamiento de los activos

Gráfica No. 8 Valoración de los activos

Gráfica No. 9 Desarrollo del país

LISTA DE ABREVIATURAS

GAAP	Principios Contables Generalmente Aceptados
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
IASC	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad Internacional Accounting Standards Committee).
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
CINIIF	Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB
SIC	Interpretaciones de las NIC emitidas por el Comité de Interpretación del IASB.
FEE	Federación Europea de Contabilidad (European Accounting Federation)
SEC	Comisión Norteamericana del Mercado de Valores.
IOSCO	Federación Internacional Comisiones de Valores.
SAC	Consejo Consultivo de Estándares Contables (Standards Advisory Council).
FASB	Consejo Norteamericano de Contabilidad Financiera (US Financial Accounting Standards Board).
SEC	Securities and Exchange Comisión
IFAC	International Federation of Accountants

RESUMEN

En esta investigación presentamos una reseña de las Normas Internacionales de Contabilidad hasta llegar a la específica NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”, esta información fue obtenida a través de diferentes medios como libros especializados, Internet y personas expertas en el tema. Además tuvimos en cuenta diferentes puntos de vista, mediante encuestas realizadas, análisis de la información y aportes personales para llegar a la conclusión de armonizar dicha norma.

La estandarización de la contabilidad es una actividad que promueve un lenguaje común en la contabilidad, la cual debe ser evaluada de manera formal, buscando la coherencia lógica de las proposiciones y de una manera crítica que desde lo complejo evalúa las implicaciones económicas, sociales, y políticas que representa la implementación de una normatividad.

ABSTRACT

In this research we offer a review of the International Norms of Accounting to get the specific INA 36 about Deterioration of assets value; this information was obtained across different means like specialized books, internet and experts in the subject. Besides, we took into account different points of view, by means of surveys, analysis of information and personal contributions to reach the conclusion of making compatible such norm.

Accounting's standardization is an activity that promotes a common language in the norms of accounting, which must to be assessed in a formal manner, looking for the logical coherence of propositions and also in a critical manner that since the complex level evaluates the economical, social and political implications that represents the implementation of a normativity.

INTRODUCCION

La globalización del mercado, trae como consecuencia la necesidad de establecer reglas de juego homogéneas para los diferentes actores del mismo. En este orden de ideas, la comunidad internacional, representada por las Naciones Unidas, se ha trazado como uno de sus objetivos para el nuevo milenio, fomentar una asociación mundial para desarrollar, aún más, un sistema comercial y financiero abierto, basado en normas contables de amplia cobertura a nivel mundial.

Con base en esta declaración, la comunidad internacional ha reconocido la necesidad de armonizar las distintas normas de información financiera con el objetivo de establecer las condiciones necesarias para que tal información, preparada, presentada y revelada por los entes económicos sea de la más alta calidad, transparente y comparable, lo cual redundará a favor de propietarios, inversionistas, autoridades públicas, acreedores, demás tenedores de valores y los restantes usuarios e interesados en la buena marcha de los entes económicos de su país de origen.

El gobierno colombiano ha decidido adoptar mecanismos de los estándares internacionales relacionados con la contabilidad ya que nuestro sistema normativo actual está bastante lejos del internacional, especialmente a causa de la dispersión normativa existente; de hecho existen quince planes únicos de cuentas y una amplia variedad en métodos de valoración y contabilización, todos teóricamente derivados del decreto 2649 de 1993.

El paso más importante será, entonces, llegar a un sistema único que sea comparable, transparente y de alta calidad. Dadas las necesidades de integración económica del país con los procesos internacionales, no es suficiente tener un sistema único nacional si este tiene diferencias con los sistemas únicos internacionales. Por eso se hace imperativo dar el paso hacia un sistema internacional unificado tal y como lo están haciendo todos los países del mundo, particularmente los más desarrollados y con sistemas de contabilidad más fuertes.

Esta investigación se realiza con el fin de hacer un estudio de la norma internacional de contabilidad No. 36 Deterioro del valor de los Activos; la cual implica un cambio importante en cuanto a la valoración de la Propiedad, Planta y equipo en una empresa, ya que próximamente van a regir las normas internacionales y Colombia debe prepararse para afrontar estos cambios tan significativos.

El objetivo de esta investigación es realizar un análisis profundo sobre esta norma estableciendo las diferencias con la normatividad vigente y su pronta armonización de acuerdo a la legislación contable existente en el país.

El fin de este trabajo es dar a conocer a los estudiantes la norma internacional Deterioro del Valor de los Activos, su contenido, alcance, objetivos y la aplicación de ésta, además del comparativo con las normas vigentes en Colombia.

Hemos tomado como base de esta investigación el libro de Yanel Blanco Luna en el cual se encuentran traducidas las normas internacionales de contabilidad, los organismos de control y los países que las están utilizando actualmente; además se tendrá en cuenta el decreto 2649 de 1993 para realizar un comparativo con la normatividad vigente en Colombia.

Esta investigación es un gran aporte para los estudiantes ya que no hay mucho acceso a esta información porque es muy limitada y de poca difusión en nuestro medio, además se analiza por separado esta norma para un mayor entendimiento y análisis del impacto que tiene en la economía del país su futura aplicación.

1. TITULO

ANÁLISIS EVALUATIVO Y COMPARATIVO DE LA ADOPCION O ARMONIZACION EN COLOMBIA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

2. DELIMITACION DEL TEMA

La investigación que desarrollaremos, comprenderá una definición, análisis y comparación de las normas vigentes en Colombia y las Normas Internacionales de contabilidad (NIC), centrándonos en la No. 36 que trata acerca del deterioro del valor de los activos, tomando como base la normatividad existente tanto nacional como internacional y los pronunciamientos de los organismos, tales como la Internacional Accounting Standards, (IASB), la organización internacional de comisiones de valores (IOSCO), Federación Internacional de Contadores (IFAC), la Organización Mundial de Comercio (OMC).

3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente la normatividad en Colombia en cuanto al manejo de la información contable es muy escasa, ya que carece de las herramientas para ser competitiva frente a los estándares internacionales que manejan los demás países; por lo tanto el profesional en Contaduría no está preparado para asumir los grandes retos que existen a nivel mundial.

Nos vemos en la necesidad de armonizar la norma internacional No. 36 Deterioro del Valor de los Activos, ya que las normas nacionales resultan desactualizadas frente a las normas internacionales; además por que en Colombia es más importante invertir en otros estudios (guerra, armas, paramilitares, guerrilla, etc) y no en lo que realmente debe ser para obtener mayor conocimiento y para poder competir con los demás países.

La normatividad contable presenta un atraso enorme en nuestro país, ya que no se han realizado estudios de profundización con respecto al tema y siguen vigentes los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, reglamentados hace muchos años, sin ser actualizados y comparados con lo que se esta trabajando a nivel internacional.

En Colombia existe un acuerdo para utilizar los estándares internacionales de contabilidad a partir del 2005, por lo tanto se requiere una evaluación del impacto que conlleva su implementación en todos los aspectos y sus efectos sobre las bases que determinan los tributos lo cual es una de las mayores preocupaciones de los gobiernos.

Hay estándares específicos que se manejan dependiendo del sector, el primero se refiere a la información contable propiamente dicha, el segundo se refiere a la revisión y garantía de dichos estados financieros y el tercero hace énfasis a la calificación del Contador Público que realiza los estados financieros.

Los estándares van evolucionando en el tiempo para adaptarse a las necesidades del mercado por lo cual nuestra normatividad que es fija pierde vigencia en un corto período.

En la actualidad son muy pocas las empresas que están trabajando en el estudio e implementación de estas normas, ya que este genera costos muy altos que no todas las empresas están dispuestas a pagar.

Las normas internacionales de contabilidad no sustituyen las normas establecidas en cada país, pero sirven de referencia para la creación de normas en distintos países o pueden ser armonizadas como supletorias en ausencia de normas profesionales en cualquier país.

3.1 DESCRIPCION DEL PROBLEMA

El proceso de expedición de estándares en Colombia presenta algunas falencias ya que solo son aplicables para el caso colombiano y no son de uso general para el resto del mundo; esto se ve reflejado en que nuestros estándares no son expedidos por un único organismo, no buscan el interés general sino que buscan intereses particulares como es el caso de las autoridades de impuestos, de las Superintendencias, del Banco de la República y demás entes que emiten normas para bien de ellos pero no sirven para ponerlas en práctica en otra empresa.

La implementación de las normas internacionales en Colombia presenta dificultad al armonizarlas ya que en cada sector económico la aplicación de la normatividad es diferente, por lo cual se deben ajustar; además por que los costos de estudio, capacitación e investigación son muy altos y únicamente las podrían aplicar las empresas que cotizan en bolsa, ya que actualmente son las entidades obligadas a implementar las normas.

La base con la cual se rige el modelo contable colombiano es el decreto 2649 de 1993 que hasta el momento no ha presentado ninguna actualización ni modificación, presentado un gran vacío para el desarrollo de la contabilidad aplicable en las empresas; por el contrario se crean nuevas leyes que incrementan los tributos y las compañías no las aplican en su totalidad presentando así una situación económica que no se ajusta a la realidad.

El proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad en Colombia está marchando lentamente debido a la gran cantidad de normas que rigen actualmente, lo cual implica un fuerte cambio a nivel gerencial que puede originar algunas dificultades pero también beneficios que a largo plazo se reflejarán en una mejora de la economía del país ya que armonizaremos normas que son homogéneas las cuales no darán lugar a grandes diferencias en su interpretación y posterior aplicación.

3.2 FORMULACION DEL PROBLEMA

¿El análisis, evaluación y comparación de la norma Internacional de contabilidad No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS, permitirá establecer un concepto claro sobre los beneficios e implicaciones que traerá su armonización y su aplicación en la presentación de la información contable en Colombia?

4. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO

Con el decreto 2649 de 1993, se logró un gran avance hacia la aplicación de los principios de contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), entendiéndose por éstos, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas¹. Los PCGA son la base sobre la cual se presenta la información financiera de un ente en forma clara, completa y fidedigna.

Con la aplicación de las normas internacionales de contabilidad (NIC) en Colombia, se hace necesario analizar los efectos en la elaboración y presentación de la información financiera y se debe realizar una comparación con las normas existentes; para determinar los efectos que implica la implementación de estas normas y establecer los procedimientos para su armonización.

Es importante que los países avancen hacia un sistema de libre mercado y adopten un sistema de contabilidad que tenga credibilidad en los mercados de capital internacionales.

¹ Artículo 1. Decreto reglamentario 2649 de 1993. Colombia.

La gerencia de una empresa necesita más información que la que contienen los estados financieros para efectuar la planificación, la toma de decisiones y el control. Esa información puede ser generada internamente dentro de las firmas, de acuerdo a sus necesidades específicas, sin embargo, basar la fuente fundamental de información en los principios de contabilidad comúnmente aceptados facilitará este proceso.

4.1 JUSTIFICACION ACADEMICA Y DE PROYECCION SOCIAL

Un análisis de la contabilidad desde la perspectiva histórica permite afirmar que su evolución se debe esencialmente a los cambios que presentan permanentemente los sistemas económicos, los cuales van generando, como es natural, nuevas necesidades de información por la gran variedad de usuarios. Son los entornos económicos, políticos y sociales los factores que más condicionan los desarrollos de la disciplina contable.

A partir de 1990 se comienza a observar que Colombia decide progresar económicamente por la vía de la integración, se empiezan a evidenciar cambios de la política económica con el fin de lograr mayor participación del país en la economía mundial.

Hoy se puede decir que el proceso de internacionalización de la economía nacional es un proceso sin reversa que “permite un juego más libre de las fuerzas de mercado”. Esta nueva realidad sugiere necesariamente un fortalecimiento de las fuerzas productivas y una modernización de los sistemas de información a fin de ser más competitivos.

El desarrollo económico mundial y la integración de capitales requieren desde hace tiempo una fuente de información que les otorgue credibilidad a los inversionistas para la toma de decisiones.

4.2 INTEGRACION MUNDIAL

Los tratados de libre comercio promueven servicios contables. Ante el secreto con el cual se están desarrollando las negociaciones sobre el ALCA, las premisas básicas para tratar el tema de los servicios profesionales en el Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA) son las conceptualizaciones y determinaciones sobre este tema en los acuerdos mundiales o regionales anteriores, sobre todo en aquellos en los cuales la presencia de los Estados Unidos de América es predominante.

Estas son, entre otras, algunas definiciones de comercio de servicios en los acuerdos de la OMC/GATS, en el TLCAN y en el Grupo de los Tres.

OMC/GATS (Casi todos los países del mundo) Se define el comercio de servicios como el suministro de un servicio:

- A. Del Territorio de un miembro al territorio de cualquier otro miembro.
- B. En el territorio de un miembro a un consumidor de servicios de cualquier otro miembro.
- C. Por un proveedor de servicios de un miembro mediante presencia comercial en el territorio de cualquier otro miembro.
- D. Por un proveedor de servicios de un miembro mediante la presencia de personas físicas de un Miembro en el territorio de cualquier otro miembro.

TLCAN (Canadá, EUA y Méjico)

El comercio transfronterizo de servicios o presentación de un servicio:

- A. Del territorio de una parte al territorio de otra parte.
- B. En territorio de una parte, por personas de esa parte, a personas de otra parte.
- C. Por un nacional de una parte en territorio de otra parte.

Grupo de los Tres (Colombia, Venezuela, y Méjico)

Comercio de servicios: la prestación de un servicio:

- A. Del territorio de una parte al territorio de otra parte.
- B. En el territorio de una parte a un consumidor de otra parte.
- C. A través de la presencia de empresas prestadoras de servicios de una parte en el territorio de otra parte.
- D. Por personas físicas o naturales de una parte en el territorio de otra parte.

El mercado de los servicios profesionales de la contabilidad y la auditoria está altamente concentrado en unas pocas firmas multinacionales que operan en casi todos los países del mundo bajo diferentes formas legales pero con unos estándares de trabajo y una centralización de objetivos ideológicos en torno da la defensa de sus intereses y los de sus hermanas multinacionales en las otras actividades económicas.

5. OBJETIVOS DEL PROYECTO

5.1 OBJETIVO GENERAL

Analizar evaluativa y comparativamente la armonización de la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS con las normas nacionales, sus efectos en los procesos de los sistemas de información contable y financiera y en los informes de los entes de control.

5.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.

- Revisar la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro Del Valor de los Activos en su contenido, aplicación y actualizaciones a que ha sido sometida, con el fin de analizar la problemática en su observancia.
- Comparar los resultados obtenidos en los procesos de análisis y evaluación de las normas, con el fin de conocer los aspectos favorables y desfavorables de su armonización, aplicación y trascendencia en los sistemas de información contable y financiera y en los informes de los entes de control.
- Emitir un concepto sobre los beneficios e implicaciones que traería para Colombia la armonización para la aplicación de la norma internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos.

6. ALCANCES Y LIMITACIONES

6.1. ALCANCES.

El reconocimiento del deterioro del valor de los activos es muy importante en la presentación de informes de una compañía ya que nos permite presentar el valor real de un activo a una fecha determinada.

La norma internacional de contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos establece los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de sus activos no supere el importe que puede recuperar de los mismos. Un determinado activo estará contabilizado por encima de sus importe recuperable cuando su valor en libros exceda del importe que pueda recuperarse del mismo a través de su uso o venta. Si este fuera el caso, el activo se calificaría como deteriorado y la norma exige que la empresa reconozca contablemente la correspondiente pérdida del valor por deterioro, y se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido este tipo de deterioros de valor.

Esta Norma se debe aplicar en la contabilización del deterioro de valor de cualquier clase de activos, salvo los siguientes: inventarios, activos surgidos de los contratos de construcción, activos por impuestos diferidos, activos procedentes de costes de retribuciones a empleados, activos financieros, propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable, activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se valoren según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

6.2 LIMITACIONES

Las limitaciones encontradas en el marco de esta investigación, se centran principalmente en la poca información disponible para realizar las consultas pertinentes ya que los datos encontrados en algunos textos están en idiomas extranjeros, además en Colombia no están unificados los criterios contables que permitan establecer una adecuada comparación y evaluación de la norma en cuestión, adicionalmente las personas que tienen conocimiento acerca del tema son muy pocas y se presenta gran dificultad para su localización.

7. PROPOSITOS

Con la implementación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos, se pretende estandarizar la normatividad a nivel mundial en cuanto a la presentación del valor real de los activos para que dicha información contable y financiera este basada en los mismos principios que permitan su comparación y se realice su actualización continua de acuerdo a los cambios que se presentan en el mercado internacional.

Lo anterior va a permitir establecer el análisis, la evaluación y comparación, la incidencia e implicaciones que tendrían la aplicación de esta norma en la elaboración y presentación de la información contable y financiera expresada en los estados financieros.

Igualmente, determinar desde que puntos se han logrado y que aspectos no se han obtenido, así como establecer los síntomas que van a generar resultados no esperados, que dichas reglamentaciones contienen, al diseñar o crear la norma y poderlas aplicar y ejecutar; ya que en muchos casos pueden existir diversos factores que facilitan o dificultan cualquiera de las dos situaciones para su aplicación y ejecución.

El resultado y objeto central es procurar que en el análisis evaluativo y comparativo, se logren obtener elementos valiosos que permitan adoptar conceptos, criterios, procedimientos e instrumentos que faciliten reorientar o corregir las situaciones que no se han alcanzado y de ésta forma, por la experiencia de ejercicio realizado en el presente estudio y el conocimiento se de un aporte en dicha temática para que en un futuro, poder fundamentar los cambios que se consideren deban hacerse para lograr eficiencia y eficacia en su observancia.

8. MARCO TEORICO

8.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

En Colombia a través de los años se le ha dado un manejo al deterioro de los activos teniendo en cuenta la depreciación, el autoavalúo y los métodos que cada empresa utiliza para obtener dicho dato, pero no se tiene en cuenta que el activo día a día puede ir perdiendo más valor del registrado contablemente, lo cual nos puede reflejar un mayor valor del que se puede recuperar mediante su uso o venta y además por que los activos no generan los ingresos que deben generar.

La pérdida por deterioro de valor se reconoce mediante una provisión sin afectar el valor en libros del activo mientras que la NIC exige que se modifique el valor en libros, lo cual tiene efectos en la determinación de amortizaciones y depreciaciones. Sin embargo, la norma colombiana establece que si es evidente que un activo no generará más beneficios futuros deberá ser cargado a resultados.

La determinación de la pérdida de valor de las propiedades, planta y equipo se manifiesta cada tres años al ser realizados los avalúos, mientras que la NIC lo exige al final de cada cierre contable, lo cual nos refleja al final de cada período el valor real del activo.

8.2 MARCO HISTORICO

La normalización internacional de la información financiera comienza a gestarse, en efecto, en los congresos mundiales de expertos contables, cuyo primer precedente se encuentra en el celebrado en San Luis EEUU, en 1904 y que, desde entonces se celebran regularmente cada cinco años.

Tras algunas décadas sin que existiera una estructura fija para apoyarlos, el período 1950/ 1970 se caracterizó en el ámbito internacional por el predominio de la regulación profesional de ámbito regional.

A partir de la década del setenta, el movimiento armonizador impulsó, de manera decidida, organismos permanentes de carácter mundial, tales como el IASC, encargado de la emisión de normas de contabilidad internacionales.

Desde el año 1973 cuando se creó el IASC (International Accounting Standards Committee), como una entidad privada e independiente, por acuerdo de Estados Unidos, México y algunos países Europeos, ha sido preocupación la presentación de información financiera suficiente y de calidad que ayude a los partícipes de los mercados financieros mundiales y a otros usuarios en la toma de decisiones económicas.

8.3 MARCO CONCEPTUAL

8.3.1 Activos comunes de la compañía: Son los activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en la unidad generadora de efectivo que se está considerando y en las demás unidades existentes en la empresa.

8.3.2 Activos agotables: Representan los recursos naturales controlados por el ente económico. Su cantidad y valor disminuyen en razón y de manera commensurable con la extracción o remoción del producto².

8.3.3 Activos diferidos: Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los activos agotables y de los activos intangibles, que correspondan a: gastos anticipados, cargos diferidos³.

² Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Art. 65. Colombia

³ Ibid. Art. 67.

- 8.3.4 Activo fijo:** Es aquel bien corporal o incorporeal que no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios de la persona⁴
- 8.3.5 Activos intangibles:** Son los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil⁵.
- 8.3.6 Balances iniciales:** Balances iniciales son aquellos saldos de cuenta que existen al principio del periodo. Los balances iniciales se basan en los balances de cierre del periodo anterior y reflejan los efectos de transacciones de periodos anteriores, así como de políticas contables aplicadas en el periodo anterior.
- 8.3.7 Costos de desapropiación:** Son los costos incrementales directamente atribuibles a la desapropiación de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.
- 8.3.8 Depreciación:** Reconocimiento racional y sistemático del costo de los bienes, distribuido durante su vida útil estimada, con el fin de obtener los recursos necesarios para la reposición de los bienes, de manera que se conserve la capacidad operativa o productiva del ente público. Su distribución debe hacerse empleando los criterios de tiempo y productividad, mediante uno de los siguientes métodos: línea recta, suma de los dígitos de los años, saldos decrecientes, número de unidades producidas o número de horas de funcionamiento, o cualquier otro de reconocido valor técnico, que debe revelarse en las notas a los estados contables.⁶
- 8.3.9 Estados financieros resumidos:** Una entidad puede preparar estados financieros que resumen sus estados financieros anuales auditados con el fin de informar a los grupos de usuarios interesados en sólo lo sobresaliente del desempeño y posición financiera de la entidad.
- 8.3.10 Estimación contable:** Una estimación contable es una aproximación del monto de una partida en ausencia de un medio preciso de cuantificación.

⁴ Régimen explicado de renta. Glosario. Julio de 2004

⁵ Ibid Art. 66.

⁶ http://www.contaduria.gov.co/paginas/glosario/dicc_v.htm

- 8.3.11 Importe en libros de un activo:** Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance, una vez deducida la depreciación (o amortización) acumuladas y el deterioro de valor que, eventualmente, le correspondan.
- 8.3.12 Importe depreciable de un activo:** Es su costo histórico, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, una vez que se ha deducido su valor residual.
- 8.3.13 Importe recuperable de un activo:** Es el mayor entre su precio de venta neto y su valor de uso.
- 8.3.14 Información financiera o estados financieros intermedios:** Información financiera (que puede ser menos que estados financieros completos según se definió en otra parte) emitida en fechas intermedias (generalmente semestral o trimestral) respecto a un periodo financiero.
- 8.3.15 Información anual:** Una entidad ordinariamente emite sobre una base anual un documento que incluye sus estados financieros junto con el dictamen de auditoría correspondiente. Este documento frecuentemente es conocido como el informe anual.
- 8.3.16 Mercado activo:** Es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:
- ✓ Las partidas objeto de transacción son homogéneas;
 - ✓ Siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y los precios están disponibles para el público.
- 8.3.17 Pérdida por deterioro:** Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
- 8.3.18 Precio de venta neto de un activo:** Es el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costes de enajenación o abandono.
- 8.3.19 Propiedad, planta y equipo:** Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están

destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.⁷

8.3.20 Sistema de contabilidad: Es la serie de tareas y registros de una entidad por medio de los cuales se procesan las transacciones como un medio para mantener los registros financieros. Dichos sistemas identifican, agrupan, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, así como reportan las transacciones y otros hechos.

8.3.21 Unidad generadora de efectivo: Es el grupo identificable de activos más pequeño, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

8.3.22 Valor en libros de un activo: Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducida la amortización o depreciación acumuladas y el deterioro del valor que, eventualmente, le corresponda.

8.3.23 Valor de uso de un activo: Es el valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual enajenación o abandono al final de la vida útil.

8.3.24 Vida útil de un activo: Lapso durante el cual se espera que un activo depreciable pueda ser usado por un ente público en la prestación de servicios o producción de bienes, no obstante considerar, características o circunstancias tales como, especificaciones de fábrica, deterioro por uso, acciones de factores naturales u obsolescencia por avance tecnológico. También se considera vida útil el número de unidades de producción u otras similares que el ente público espera obtener del activo.⁸

8.4 MARCO LEGAL INTERNACIONAL

Los reguladores financieros nacionales e internacionales están enfrentando una presión creciente para aceptar las normas para la preparación de los estados financieros que han sido publicadas por el Comité de Normas de Contabilidad Internacional (International Accounting Standards Committee IASC).

⁷ Ibid. Artículo 64.

⁸ http://www.contaduria.gov.co/paginas/glosario/dicc_v.htm

Es probable que los reguladores traten de armonizar las normas contables del mejor nivel técnico. Sin embargo, debido a que es probable que pocos países aceptaran y aplicaran tales normas, esta estrategia podría generar divisiones y dañar el objetivo principal que es armonizar y mejorar las normas de contabilidad internacionales.

Una estrategia más práctica es la elaboración de nuevas normas a fin de mejorar las pautas internacionales existentes de presentación de informes. El objetivo debería ser que una gran parte de la comunidad mundial acepte y ejecute, continuamente, mejoras a tales normas de presentación de informes. La meta de largo plazo es establecer principios ampliamente aceptados que reflejen las mejores normas alcanzables a nivel internacional.

Los países en desarrollo que no tienen sistemas de contabilidad o que están buscando normas aceptables, deberían ser alentados para que adopten las normas de la IASC y se unan al proceso de armonización. Es importante que los países avancen hacia un sistema de libre mercado y adopten un sistema de contabilidad que tenga credibilidad en los mercados de capital internacionales.

8.5 MARCO INSTITUCIONAL

Internacional Accounting Standards Comité. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Comité – IASC) fue creado el 29 de junio de 1973 con el objetivo de formular y publicar, para el interés público, normas de contabilidad que deben observarse en la presentación de estados contables, y promover su aceptación y aplicación en el ámbito mundial. Con autonomía propia, de carácter privado y profesional, en el que participaron 16 organizaciones profesionales de contabilidad y auditores de cuentas de los 9 países siguientes: Australia, Canadá, Alemania, Francia, México, Holanda, Gran Bretaña, Irlanda, y Estados Unidos.

El IASC es un ente independiente, privado financieramente de apoyo a la contabilidad localizado en Londres, Reino Unido.

8.5.1 Objetivos y Organos del IASC

El IASC tiene los siguientes objetivos de acuerdo con su carta constitutiva:⁹

⁹ [http:// www.ifac.org/About](http://www.ifac.org/About)

- a) Formular y publicar, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación y observación en todo el mundo.
- b) Trabajar de forma general, para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros.

Para conseguir tales objetivos, especialmente en cuanto respecta al segundo punto, las organizaciones de expertos integradas en este organismo se obligan a:

- Apoyar el trabajo del IASC
- Publicar las NIC y las NIA
- Procurar a los órganos normalizadores y a las autoridades de los mercados de capitales de que los propios auditores velan por su cumplimiento.
- Fomentar la aceptación de las normas internacionales de contabilidad y de auditoría

El funcionamiento del IASC descansa en los siguientes órganos colegiados. Además como órganos unipersonales el IASC cuenta con un presidente del consejo y un secretario general.

- El consejo, que dirige las actividades de la comisión y aprueba los proyectos de normas y las propias normas, tiene un número de miembros máximo de 17, de entre los cuales, 13 son representantes de países con organizaciones profesionales interesadas en la formación financiera. Entre los observadores presentes en el consejo se encuentra la Unión Europea, el FASB norteamericano y la IOSCO.

Países e instituciones representados en el consejo del IASC:

Países:

Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Federación Nórdica de Contadores públicos, Francia, Gran Bretaña, Holanda, India, Japón, Malasia, México, Sudáfrica.

Instituciones:

International Coordinating Comité of Financial Analysis's' Associations (ICCFAA). Federation of Swiss Industrial Holding Companies. International Association of Financial Executives Institutes (IAFEI).

Asisten, además como observadores representantes de: La Unión Europea, Financial Accounting Standards Board (FASB), International Organization of Securities Commissions (IOSCO).

- Del consejo depende el comité de interpretaciones, creado en 1996, con el cometido de realizar interpretaciones “oficiales” de las normas del IASC, cuando ello sea necesario.
- El grupo consultivo agrupa a analistas financieros, ejecutivos de finanzas, bolsas de valores, entre otros, buscando la mayor participación posible de los elaboradores y usuarios de los estados financieros.

Con un cometido de suministro de asesoramiento y consejo, sus puntos de vista se tienen en cuenta en cada uno de los escalones de preparación y emisión de normas. Las Instituciones pertenecientes son: Basilea Comité on Banking Supervisión. Federation Bancaire de la Communauté Européenne. Federation Internationales des Bourses de Valeurs (FIBV). International Association for Accounting Education and Research (IAAER). International Banking Associations. International Bar Association (IBA). International Confederation of Free Trade Unions (ICFTU), and World Confederation of Labour. International Organization of Securities Commissions (IOSCO). International Finance Corporation (IFC). International Valuation Standards Committee (IVSC). International Finance Corporation. Banco Mundial. Comisión Europea. Financial Accounting Standards Board (FASB). Y como observadores: Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). División de las Naciones Unidas para la Inversión y las Corporaciones Transnacionales.

- Los grupos de trabajo se forman para el tratamiento y desarrollo de temas concretos. Están compuestos por cuatro países miembros, uno de los cuales, al menos, debe pertenecer también al consejo. Su labor desemboca normalmente en un documento, norma o informe, tras el cual el grupo resuelve.
- El consejo asesor fue creado en 1995. Forman parte de las mismas personas de alto prestigio y representatividad en el ámbito profesional contable, del mundo de los negocios y de otros estamentos interesados en la información financiera, su misión es promover la aceptación de normas internacionales de contabilidad y aumentar la credibilidad del trabajo del IASC.

- Recientemente se han creado otros órganos, consultivos o ejecutivos, de evidente interés, en cuanto ponen de manifiesto un intento de reestructuración del IASC, así como de incrementar sus relaciones con otras organizaciones.
- El comité de desarrollo del plan estratégico, creado en 1996, con la finalidad de trazar un plan de reorganización y trabajo para los próximos años, y, en especial, para discutir las posibilidades de integración en la organización del IASC de las entidades nacionales encargadas de la emisión de normas contables.
- El grupo de trabajo de emisores de normas, formado por responsables de la regulación de algunos países, a los que se han encargado algunas tareas de asesoramiento, especialmente en cuanto a la revisión de los proyectos de normas a emitir por el IASC.

8.5.2 Relación con la IFAC

Fue creada en 1977. Está integrada por aproximadamente 140 organizaciones miembros de más de 100 países, representando a más de 2,1 millones de contadores.¹⁰

La misión de IFAC es el desarrollo y crecimiento en el ámbito mundial de la profesión de contador Público con normas armonizadas, para permitirle, en interés del público, proveer servicios que sean de alta calidad permanente.

Tras la firma en 1982 de los compromisos mutuos con la IFAC, el IASC asumió automáticamente como suyos todos los miembros de la Federación Internacional de contadores, organizaciones profesionales de la mayoría de los países del mundo. Con ello, ambas Instituciones se comprometen a que todos los miembros de una de ellas lo sean también de la otra. De esta manera, la labor técnica del IASC queda más centrada en el tratamiento de temas contables, y, por lo tanto, desligada de la búsqueda de respaldo entre los profesionales, extremo garantizado desde ese momento por la IFAC.

Los organismos que integran la estructura de la IFAC son:

Asamblea
Consejo de Gobierno:

¹⁰ [http:// www.ifaccontrol.org/library](http://www.ifaccontrol.org/library)

Argentina participa, junto con Estados Unidos, Japón, Canadá, Francia, Alemania, Reino Unido, Australia, Israel, Italia, Corea, México, Holanda, Noruega, Pakistán, Filipinas, Sudáfrica y Tanzania.

Comité Ejecutivo:

Presidente, Vicepresidente y representantes de México, Francia y Australia y Director Ejecutivo.

8.5.3 Estructura y Funcionamiento de IFAC

El control inicial de la organización esta en la Asamblea, compuesta por un representante de cada una de las organizaciones miembro. La Asamblea elige un Consejo el cual, a través de su Comité Ejecutivo, desarrolla las políticas de IFAC, fija y vigila el desempeño de las agrupaciones especiales de trabajo y de siete comités fundamentales:

8.5.3.1 Comité de Educación

El Comité de Educación de IFAC anima a los asociados para implementar programas de educación que le permita a los contadores desarrollar amplias habilidades profesionales y mantenerlas a lo largo de su carrera.

El comité de Educación también desarrolla guías que definen los objetivos de los programas de Educación Profesional Continuada (CPE), define la naturaleza y extensión de esta, requerida por los contadores y sugiere como pueden las organizaciones de contadores estructurar tales programas.

8.5.3.2 Comité de Ética

El comité de Ética hace recomendaciones al Consejo de IFAC sobre revisiones al Código de Ética para los Contadores Profesionales. Es necesaria una reevaluación constante del Código para asegurar su relevancia en vista del creciente ambiente complejo en el que los contadores practican y las necesidades cambiantes de los clientes, el gobierno, los inversionistas, las instituciones financieras, y el público en general.

8.5.3.3 Comité de Contabilidad Financiera y Gerencial (FMAC)

El FMAC apoya el papel integral de los contadores y los desafíos que ellos enfrentan y trabaja para mejorar la calidad de las prácticas de Contabilidad gerencial en todo el mundo así:

- Publicando guías y estudios especiales;
- Manteniendo intercambio de información a través de los foros internacionales y seminarios
- Sirviendo como fuente internacional de publicaciones, tendencias y normas sobre la contabilidad gerencial; y
- Trabajando para establecer una red mundial de contadores gerenciales

8.5.3.4 Comité de Información Tecnológica (IT).

El Comité de Información Tecnológica de IFAC (IT) facilita el intercambio mundial de información en tecnología y trabaja para mejorar la competencia de los contadores y para hacerlos conscientes de los avances técnicos y sus aplicaciones. También reconoce el impacto de las novedades técnicas, incluyendo nuevos programas hardware y software, en el papel de los contadores, sus responsabilidades y la forma como estas responsabilidades se toman.

8.5.3.4 Comité Sector Público (PSC).

El Comité del sector público de IFAC desarrolla y promueve normas, prácticas, y estudios contables que tienen aplicación mundial para gobiernos nacionales, regionales y locales y para agencias gubernamentales relacionadas. En el proceso sirve de puente entre las prácticas contables del sector público y del sector privado en todo el mundo.

El PSC también trabaja para fortalecer las relaciones de IFAC con otras organizaciones, como la Organización Internacional de Instituciones de Auditoría Superior (INTOSAI) compuesta por lo más elevado del sector de Auditoría Pública de cada país y que es una fuerza influyente con legisladores gubernamentales.

8.5.3.5 Comité de Asociación

El Comité de Asociación de IFAC monitorea continuamente la fortaleza de la profesión contable en varios países y proporciona ayuda, de acuerdo con las necesidades, a los miembros que buscan lograr un nivel más alto de profesionalismo y encontrar el criterio de los asociados de IFAC.

La Secretaria de la Oficina Central de IFAC, en Nueva York, ofrece dirección y administración general. La Secretaria esta conformada por contadores profesionales de todo el mundo, algunos de los cuales están como apoyo de la Secretaria.

9. DISEÑO METODOLOGICO

Para el desarrollo de la presente investigación es necesario adelantar una evaluación de las normas contables colombianas referentes al efecto del deterioro de los activos en los estados financieros.

Realizaremos un único tipo de encuesta que será aplicado a los estudiantes de sexto y décimo semestre del área de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle, docentes que actualmente dictan cátedra con respecto al tema y personal del área contable de la Corporación Universitaria Minuto de Dios seccional Bogotá.

Se tomaron estos grupos específicos de estudiantes para evaluar el grado de conocimiento sobre las NIC. Analizando las personas que van en la mitad de carrera y las que están a un paso de graduarse como profesionales, para tener diferentes puntos de vista.

Además se realizo al personal de la Corporación Universitaria Minuto de Dios ya que una de las investigadoras trabaja en esta entidad y nos parece de gran importancia obtener información de personas que laboran en la parte contable.

Con esta encuesta se pretende dar un carácter cualitativo que permita cuantificar las respuestas sobre la conveniencia o no de la adopción o armonización de la NIC 36.

Después de analizar las alternativas de aplicación referentes a la norma internacional de contabilidad No. 36 procederemos a generar las conclusiones sobre las alternativas de aplicación.

9.1 DEFINICIÓN DE POBLACIÓN Y MUESTRA

La población y muestra que se tomará para el desarrollo de la presente investigación en la obtención de información serán:

- Docentes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle involucrados con el tema.
- Estudiantes de sexto y décimo semestre de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle.
- Personal del área contable de la Corporación Universitaria Minuto de Dios, seccional Bogotá.

Dicha población y muestra se escogerá con el objeto de obtener la información necesaria y poder analizar, verificar, evaluar y comparar los resultados que se aproximen a la realidad en materia de futuro cumplimiento de la normatividad existente en materia contable frente a las normas internacionales.

9.1.1 Determinación de la Población o Universo

La población es el conjunto de elementos del cual se extrae una muestra que para nuestro caso son personas que tienen algún conocimiento del tema relacionado en esta investigación.

La encuesta que se desarrollará estará basada en una población finita, la cual se segmentará de acuerdo a sus características específicas, la base para la segmentación es la siguiente:

- a) Alumnos de sexto semestre de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle.
- b) Alumnos de décimo semestre de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle.
- c) Docentes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle involucrados con el tema.
- d) Personal del área contable de la Corporación Universitaria Minuto de Dios, seccional Bogotá.

Tabla No. 1. Universo

MUESTRA	No. POBLACION
Alumnos de sexto semestre	100
Alumnos de décimo semestre	80
Docentes	20
Personal área de contabilidad de la Corp. Univ. Minuto de Dios	15
TOTAL UNIVERSO	215

9.1.2 Ficha Técnica

Personas que realizaron la encuesta:

Solanyi Cabuya Gómez, Nubia Gacha Ortiz; egresadas de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de la Salle Junio 2004.

Objetivo de la encuesta:

Evaluar la conveniencia sobre la posible adopción o armonización de la norma internacional de contabilidad No. 36 "Deterioro del Valor de los Activos".

Muestra:

75 personas

Método de muestreo:

Probabilístico, Muestreo Aleatorio Simple

Técnica de recolección de datos:

Encuesta personal con aplicación de un cuestionario estructurado.
Ver anexo No. 2

Fecha de Campo:

Octubre 04 al 10 de 2004, Bogotá, Colombia

9.2 CLASE DE INVESTIGACIÓN

La clase de investigación del presente estudio, por sus condiciones y características es descriptiva ya que se describe, registra, analiza e interpreta la naturaleza y composición de la NIC 36. “Deterioro del Valor de los Activos” y documental ya que la fuente principal de la información fue obtenida por este medio; con un marco interinstitucional teniendo en cuenta que el estudio a realizar pretende hacer un comparativo entre la norma internacional de contabilidad No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS frente a las normas nacionales de contabilidad, evaluando cual de las tendencias actuales (adopción, adaptación o armonización) es la más conveniente para el País y el impacto que tendría en la información contable y financiera.

9.3 TIPO DE ESTUDIO

Los tipos de estudio que se utilizará en la presente investigación, será exploratorio, descriptivo, explicativo y documental.

Descriptivo , ya que con este estudio se pretende buscar y describir situaciones y eventos importantes como cualquier tipo de fenómeno que presenta los diferentes procesos que van a ser objeto de análisis y podrán con ellos medirse y evaluarse la distintas variables que han afectado y están afectando el valor real de los activos .

Documental, porque vamos a estudiar y analizar la información existente sobre el tema y con la cual se pretende hacer una comparación entre las normas nacionales de contabilidad en cuanto a la valuación de los activos frente a la norma internacional No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS para evaluar el impacto de tomar la decisión de armonizarlas en la elaboración y presentación de la información contable y financiera expresada en los Estados financieros.

9.4 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE RECOLECCION DE DATOS

Para la obtención de la información secundaria, será necesario revisar todos los documentos, libros, informes, artículos, pronunciamientos, reportes y normas nacionales e internacionales, que sirvan como parámetro para el diseño de los respectivos instrumentos o herramientas dentro de las cuales estará, la encuesta, la observación directa, el análisis de información, comparación de normas entre otros.

10. ANTECEDENTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS

10.1 NORMA INTERNACIONAL

Las normas internacionales de contabilidad (NIC) fueron publicadas por el antiguo organismo emisor de normas, el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC), y adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), resumiendo además interpretaciones de dichas normas emitidas por la Comisión de Interpretación Permanente (SIC).

El IASC fue reestructurado en el 2001 con el fin de hacer converger los principios y prácticas contables nacionales con unas normas contables de alta calidad a nivel global.

El IASB, un organismo de carácter privado independiente, fue producto de dicha reestructuración y asumió de su predecesor, el IASC, la responsabilidad de emitir las normas contables en abril de 2001. Los catorce miembros del IASB, procedentes de nueve países, aportan importantes conocimientos técnicos y una extensa experiencia profesional en relevantes empresas internacionales y entornos de mercado.

El IASB se encuentra “comprometido a desarrollar, a favor del interés público, un único conjunto de normas globales de contabilidad, de fácil comprensión e implantación y que requiere transparencia y comparabilidad en la información financiera.

Las NIC y SIC previamente emitidas por el IASC han sido formalmente adoptadas por el IASB. Las normas que van a ser emitidas por el IASB se denominarán Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Un estudio en forma de borrador fue publicado en noviembre de 2001 en el prefacio de las Normas Internacionales de Información Financiera. En diciembre de 2001, el IASB aprobó seis borradores del SIC propuestos para su revisión por el Comité de Interpretaciones. Un borrador adicional del SIC fue aprobado por el IASB en marzo de 2002.

El IASB se ha reunido igualmente con los presidentes u otros representantes de los ocho principales organismos nacionales emisores de normas contables: Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Nueva Zelanda, Estados Unidos y el Reino Unido.

De las reuniones surgió el convencimiento de que era necesario apoyar el IASB y la convergencia contable.¹¹

10.1.1 Cronología del IASC/IASB

El IASB expide los Estándares Internacionales de Reporte de Información Financiera (en inglés IFRS - International Financial Reporting Standards-), los cuales hoy en día comprenden 34 Estándares vigentes (emitidos por el IASC) y un IFRS expedido recientemente. Muchos países del Mundo han venido tomando como punto de referencia para hacer sus propias normas contables a las NICs (IFRS) y algunos otros las aceptan como sus propias normas, todo esto y en especial debido a la globalización e internacionalización de la economía que eliminó fronteras y facilitó la realización de negocios desde y hacia cualquier parte de casi todo el Mundo.¹²

A continuación se realiza un análisis de los cambios que han sufrido el IASC/IASB desde la década del setenta:

1973: Acuerdo fundacional del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC – International Accounting Standards Comité), rubricado por representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido / Irlanda y Estados Unidos.

1975: Se publican las primeras Normas Internacionales de Contabilidad NIC 1 (1975), Revelación de Políticas Contables, y NIC2 (1975), Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Coste Histórico.

1982: El Consejo del IASC se amplía a 17 miembros, incluyendo 13 países designados por el Consejo de la Federación Internacional de Contables (IFAC – Council of the International Federation of Accountants) y 4 representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera.

¹¹ [http:// www.ifac.org/about/Library](http://www.ifac.org/about/Library).

¹² <http://www.iasc.org/About>

Todos los miembros del IFAC son a su vez miembros de IASC. IFAC reconoce y considera a IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.

- 1989: La Federación Europea de Contabilidad (FEE – European Accounting Federation) apoya la armonización internacional y una mayor participación europea en IASC. IFAC adopta pautas provenientes del sector público para requerir a los órganos de dirección de las empresas públicas el seguimiento de las NIC.
- 1994: Establecimiento de un Consejo Consultivo del IASC con responsabilidades de supervisión y financiación.
- 1995: La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Federación Internacional Comisiones de Valores (IOSCO) para completar las normas contables fundamentales y determinar que las multinacionales pertenecientes a los países de la Unión Europea deberían adoptar las NIC.
- 1996: La Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC para desarrollar, a la mayor brevedad, un conjunto de normas contables a utilizar en la preparación de los estados financieros para emisiones internacionales de valores.
- 1997: Se constituye el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho a voto.

Se crea un grupo de trabajo estratégico con objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y funcionamiento futuro del IASC así como completar el proyecto de normas contables fundamentales.

- 1998: IFAC/IASC amplía su composición a 140 miembros pertenecientes a 101 países. IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales con la aprobación de la NIC 39 en diciembre. El consejo del IASC aprueba por unanimidad su reestructuración, convirtiéndose en Consejo formado por 14 miembros (12 con dedicación exclusiva) dependientes de un Patronato.
- 1999: Los Ministros de Finanzas del G7 y el FMI impulsan su apoyo a las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de “fortalecer la arquitectura financiera Internacional”.

2000: La IOSCO recomienda que sus miembros permitan a los emisores multinacionales la utilización de las normas elaboradas por el IASC en las emisiones y colocaciones internacionales de valores. El Comité de Designaciones del Consejo del IASC elige Presidente a Arthur Levitt, a su vez Presidente Ejecutivo de la SEC, e invita a nominaciones públicas. Los miembros del IASC aprueban su reestructuración y la Constitución de un nuevo IASC. El Comité de Designaciones nombra a Sir David Tweedie, Presidente del reestructurado Consejo de IASC.

2001: Se publican los miembros y se anuncia el nuevo nombre del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB Internacional Accounting Standards Board). Se constituye también la Fundación del IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades de IASC en relación con la emisión de las normas de contabilidad.

Las NIC y SIC existentes son adoptadas por el IASB. El IASB mantiene reuniones con los presidentes de los organismos nacionales encargados de la emisión de normas contables que mantienen una vinculación formal con el IASB, con el objeto de comenzar a coordinar agendas y establecer objetivos para la convergencia normativa.

2002: El Comité de Interpretaciones cambia su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) y amplía sus objetivos, que abarcan no sólo la interpretación de las normas NIC existentes y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sino que también consistirá en proveer una guía de tópicos no tratados en las NIC o NIIF

10.1.2 FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES - IFAC

La Federación Internacional de Contadores, IFAC (International Federation of Accountants), nació en el Congreso de Munich de 1977 por transformación del ICCAP. Es una organización no gubernamental, sin ánimo de lucro y sin carácter político, que reúne a nivel mundial a las organizaciones profesionales de la contabilidad y la auditoría.

IFAC está integrada por 140 organizaciones miembros de todos los continentes que representan más de 2.1 millones de contadores. Desde su creación en 1977, se ha dedicado a desarrollar normas de referencia, guías profesionales y estudios especiales sobre asuntos que afectan a los contadores en las diferentes áreas de la profesión.

Esta organización internacional que acoge a todos los contadores ya sea en practica publica, la industria, el comercio, el sector publico, y la educación. Ninguna otra agrupación contable en el mundo y pocas organizaciones de otras profesiones tienen la amplia base de apoyo internacional que caracteriza a IFAC, ni mantiene su impulso para un crecimiento y desarrollo continuado.

Para ayudar a unificar y fortalecer la profesión, IFAC no solo extiende la mano a sus miembros asociados sino también a organizaciones contables regionales; representando países en diferentes áreas geográficas en donde la profesión contable está en diversas fases de desarrollo.

IFAC sirve como un catalizador para que todos los sectores de la profesión actúen de forma consistente en el mejor interés público y proporcionen servicios de alta calidad. Ella ha emitido extensos pronunciamientos técnicos y guías para los contadores públicos y gerenciales, así como para los que se desempeñan en el sector público. También trabaja para desarrollar guías sobre las necesidades de la educación profesional de pregrado y educación continuada.

El Código de ética para Contadores Profesionales de IFAC, una referencia en el desarrollo de la profesión contable internacional, sirve de base para todos los códigos de ética desarrollados e impuestos por las organizaciones miembro. Este código ratifica los conceptos de objetividad, integridad y competencia profesional y es aplicable a todos los contadores.

IFAC también apoya activamente los esfuerzos del Comité Internacional de Normas Contables (IASC) para crear normas internacionales uniformes que deben ser observadas en la contabilidad y en los informes financieros y anima a sus miembros y a las organizaciones regionales para acoger las normas del IASC como guía de referencia. También trabaja estrechamente con líderes del IASC para manejar asuntos significativos que afectan la profesión mundial y para asegurar que la profesión tiene la guía necesaria para actuar en el mejor interés público.

IFAC comunica a sus organizaciones miembros sobre los avances internacionales en la profesión contable y sobre la aplicación de normas profesionales y éticas, por medio de una publicación trimestral, documentos de debate y estudios especiales. Su jefatura también participa en seminarios y conferencias realizadas por organizaciones nacionales y regionales.

Una parte importante de las comunicaciones de IFAC va dirigida a promover la aceptación de sus normas internacionales y las del IASC entre las organizaciones formales e informales que tienen un interés en la profesión contable. también habla en nombre de la profesión contable internacional sobre novedades profesionales y técnicas que tienen implicación mundial y trabaja para mejorar la imagen mundial de los contadores.

En los últimos años IFAC ha ganado un creciente reconocimiento como la voz internacional de la profesión contable. Organizaciones como las Naciones Unidas, la Organización de Comercio Mundial (WTO), la Organización Internacional de Comisiones de Seguros (COSO) y otras han buscado la intervención de IFAC en asuntos que van desde las prácticas contables hasta reglas y regulaciones comerciales en el desarrollo del mercado de capitales.

10.1.3 Objetivos del IASB

- a) Desarrollar, en aras de interés público, un paquete de estándares globales de contabilidad de alta calidad, entendibles, que exijan alta calidad, transparencia e información comparable en los estados financieros y otros reportes de información financiera que ayude a los participantes en el mercado mundial de capitales y a otros usuarios del mercado en sus decisiones económicas.
- b) Promover el uso y aplicación estricta de esos estándares.
- c) Trabajar activamente con los cuerpos de emisión de estándares nacionales que conlleve la convergencia de estándares nacionales y los IFRS en soluciones de alta calidad.

10.1.4 Alcance de los IFRS

Los estándares que serán emitidos por el IASB serán denominados “Estándares Internacionales de Reporte de Información Financiera” por sus siglas en inglés IFRS.

Todos los estándares internacionales de contabilidad (NIC o IAS en inglés) vigentes y sus interpretaciones (SIC) emitidas por el anterior IASC continuarán siendo aplicables hasta tanto se emitan nuevos estándares o sean modificadas por el IASB.

Los IFRS aplican a los estados financieros de propósito general y otros reportes de información financiera para entidades con ánimo de lucro (Comerciales, Industriales, Financieras o actividades similares) independientemente de su forma legal.

El propósito general de los estados financieros es satisfacer necesidades comunes de accionistas, acreedores, empleados y los usuarios en general de información acerca de la posición financiera, resultados y flujos de caja de la entidad.

10.2 ESTANDARES DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA EN EL AÑO 2003

En Colombia desde cuando se inicio la legislación mercantil se impuso al comerciante la obligación de organizar su contabilidad y se le prescribieron pautas sobre el contenido y la forma de llevar los libros de contabilidad, con los cuales se pretendía que se cumplieran con los objetivos básicos de esa época, de la información contable a saber:

- Informar a los comerciantes la situación de sus negocios en forma permanente.
- Proteger a los terceros que efectuaran operaciones con el comerciante de poder reconstruir los saldos y observar el manejo apropiado de los bienes y obligaciones.
- Permitir al estado inspeccionar los registros y comprobar la correcta tasación de los impuestos.

A continuación vamos a realizar un recuento de la historia de la contabilidad en Colombia:

Tabla 2. Historia de la Contabilidad

AÑO	ACONTECIMIENTO
1853	Ley Del 1 de junio de 1853 Se expide el primer Código de Comercio de Colombia, los legisladores neogranadinos reprodujeron el Código de Comercio de España de 1829 del cual se suprimió el libro V, sobre jurisdicción comercial y procedimientos, dicho código constaba de 1.110 Art.
1875	Es fundado el Banco de Colombia
1877	Es fundado el Banco Popular
1886	Se creo la carrera intermedia de Teneduría de libros, se debía cursar un año preparatorio en el colegio y luego ver materias especializadas: aritmética analítica, contabilidad mercantil y oficial, derecho mercantil y economía política, requisitos indispensables ingles y francés.
1887	Ley 57 Adopción del Segundo Código de Comercio
1896	Se crea el Banco Nacional el cual fue el primer Banco Central
1917	Se funda la Asociación de Contadores Públicos Titulados, fecha que coincide con la creación del Instituto Americano de Contadores en Estados Unidos.
1923	La Misión Kemmerer La primera actividad de esta misión fue el estudio de nuestra realidad económica mediante el contacto y discusión con cámaras de comercio, sociedades de agricultores y agentes oficiosos regionales. La Bolsa de New York establece el requisito de que para cotizar un valor es necesario que la empresa de que se trate presente un balance certificado por contador Público independiente.
1931	Ley 58 Dio vida a la Superintendencia de Sociedades Anónimas, no creó la Revisoría Fiscal, pues de hecho era una realidad en las sociedades comerciales. Pero en sus artículos 26, 40 y 41 se refirió directamente a las incompatibilidades y responsabilidades del Revisor Fiscal. Segunda Misión Kemmerer Determinación del régimen cambiario

AÑO	ACONTECIMIENTO
1934	<p>Ordenanza Departamental 46 Restableció el Tribunal de Cuentas, con nueve Contadores Revisores, cuyo Presidente sería el de mayor votación en la Asamblea, el cual nombrada al personal subalterno, ya muy numeroso.</p> <p>Principios de Contabilidad Se emiten seis reglas, que se consideran como el primer intento conocido de Principios de Contabilidad.</p>
1935	<p>Ley 73 En su artículo sexto expresamente se ocupó del Revisor Fiscal: "Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un Revisor Fiscal.</p>
1938	<p>Principios de Contabilidad El Instituto de Contadores Públicos, constituyó formalmente un comité cuya misión sería la investigación y proposición de los nuevos principios que tendrían por objeto corregir aquellos otros sobre los cuales habían surgido dudas. Dicho organismo después de más de 22 años de fructífero esfuerzo consecutivo publicó.</p>
	<p>Se fundo en Cartagena la Asociación Nacional de Contadores.</p>
1950	<p>Decreto 2521 Reglamentó el funcionamiento de las Sociedades Anónimas, se ocupó expresamente del Revisor Fiscal, su nombramiento, funciones, informes y responsabilidades. Este estatuto puede considerarse la base de las modernas Sociedades Anónimas y de la Revisoría Fiscal.</p>
1951	<p>Decreto 0356</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se estableció que el Revisor Fiscal debe ser persona natural. • Otorgamiento del título de Contador Público juramentado. • Se confiere a la Escuela Nacional de Comercio, el carácter de Facultad Nacional de Contaduría (Gobierno Ospina Pérez).
1952	<p>Creación del Instituto Nacional de Contadores Públicos.</p>
1956	<p>Decreto Ley 2373</p> <ul style="list-style-type: none"> • Creación de la Junta Central de Contadores. • El Contador Público fue facultado para dar Fé Pública.
1960	<p>Ley 145</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se regula la profesión de Contador Público • Se funda la primera Facultad de Contaduría Pública de índole privado en la Universidad Central.

AÑO	ACONTECIMIENTO
1971	Decreto 410 Fue dictado el Código de Comercio que nos rige. Los artículos 203 a 217 del Estatuto Mercantil se ocupan del Revisor Fiscal. El 215 estableció que las personas jurídicas pueden desempeñar dicho cargo.
1979	Ley 32 Se creó la Comisión Nacional de Valores. Esta norma se interesó en sancionar a los Contadores Públicos por expedir certificaciones para la Comisión, con datos no tomados de los libros de Contabilidad.
1986	Decreto 2160 Se reglamento la Contabilidad Mercantil y se expidieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas.
1992	Creación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
1993	Decreto 2649 Se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Fuente: Resumen realizado por las investigadoras.

A continuación se relacionan las normas técnicas del decreto 2649 de 1993 que tienen relación con la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del valor de los activos:

Art. 8 Unidad de Medida

Los diferentes recursos y hechos económicos deben reconocerse en una misma unidad de medida.

Por regla general se debe utilizar como unidad de medida la moneda funcional.

La moneda funcional es el signo monetario del medio económico en el cual el ente principalmente obtiene y usa efectivo.

Art. 10 Valuación o Medición

Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.

Valor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico.

Valor actual o de reposición es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación en el momento actual.

Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo en el curso normal de los negocios.

Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transportes y empaque.

Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de ésta a la tasa efectivo promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de noventa días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República.

Art. 64 Propiedad Planta y Equipo

Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.

El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente del UPAC y ajustes por diferencia de cambio.

El valor histórico de las propiedades, planta y equipo, recibidas en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se determina por el valor convenido por las partes, debidamente aprobado por las autoridades cuando fuere el caso o, cuando no se hubiere determinado su precio, mediante avalúo.

El valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo.

Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad planta y equipo, contribuirá a la generación de ingresos. Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen.

La contribución de estos activos a la general del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Cuando sea significativo, de este monto se debe restar el valor residual técnicamente determinado. Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terrero respectivo.

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como la línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción y horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.¹⁴

Art. 65 Activos Agotables:

Los activos agotables representan los recursos naturales controlados por el ente económico. Su cantidad y valor disminuyen en razón y de manera conmensurable con la extracción o remoción del producto.

El valor histórico de estos activos se conforma por su valor de adquisición, más las erogaciones incurridas en su exploración y desarrollo, todo lo cual se debe reexpresar como consecuencia de la inflación cuando sea el caso.

La contribución de estos activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante su agotamiento, calculado con base en las reservas probadas mediante estudios técnicos, en las unidades extraídas o producidas, en el término esperado para la recuperación de la inversión o en otros factores técnicamente admisibles.¹⁵

¹⁴ Ibid. Artículo 64. Pàgina 271. Febrero de 2004.

¹⁵ Ibid. Artículo 65. Pàgina 309. Mayo de 2004.

Art. 115 Norma general sobre revelaciones:

En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas:

1. Ente económico. Nombre, descripción de la naturaleza, fecha de constitución, actividad económica y duración de la entidad reportante.
2. Fecha de corte o período al cual corresponda la información.
3. Principales políticas y prácticas contables; tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro, indicando su naturaleza y justificación, así como su efecto, actual o prospectivo, sobre la información contable. Los cambios contables pueden ser:
 - a. En un principio contable por otro generalmente aceptado.
 - b. En un estimado contable, que resulta como consecuencia de nueva información o experiencia adicional al evaluar eventos futuros que afectan las estimaciones iniciales, y
 - c. En la entidad reportante, causado por cambios en los entes involucrados al preparar estados financieros consolidados.
4. Principales clases de activos y pasivos, clasificados según el uso a que se destinan o según su grado de realización, exigibilidad o liquidación, en términos de tiempo y valores.
5. Costo ajustado, gastos capitalizados, costo asignado y métodos de medición utilizados en cada caso.
6. Restricciones o gravámenes sobre los activos, segregando aquellos que no puedan utilizarse o consumirse, indicando los valores y deudas garantizadas.
7. Activos y pasivos descontados sujetos a devolución o recompra, junto con las garantías correspondientes y las posibles contingencias.
8. Primas o descuentos causados pendientes de amortizar, que se deben presentar aumentando o disminuyendo el activo o pasivo correspondiente.

9. Valorizaciones y provisiones por cada rubro. Las valorizaciones se deben presentar por separado del costo, revelando en notas su composición. Las provisiones se deben presentar como una disminución del activo respectivo.
10. Transacciones con partes relacionadas. Activos, pasivos y operaciones relacionadas con vinculados económicos, propietarios y administradores, describiendo la naturaleza de la vinculación, así como el monto y condiciones de las diferencias partidas y transacciones.
11. Principales clases de ingresos y gastos, indicando el método utilizado para determinarlos y las bases utilizadas.
12. Partidas extraordinarias, aquellas de cuantía significativa, naturaleza diferente de las actividades normales del negocio y ocurrencia infrecuente, con indicación de su efecto en la determinación de los impuestos aplicables.
13. Errores de ejercicios anteriores, con indicación en nota de su incidencia sobre los resultados de los ejercicios respectivos.
14. Operaciones descontinuadas, detallando sus activos, pasivos y resultados.
15. Eventos posteriores. Se deben revelar los hechos económicos realizados luego de la fecha de corte, que puedan afectar la situación financiera y las perspectivas del ente económico.
16. Factores, tales como operación a pérdida o imposibilidad de obtener recursos o ingresos suficientes, que haga incierta la continuidad de las operaciones, describiendo sus posibles consecuencias, las circunstancias mitigantes y los planes de la administración para enervar esas situaciones.
17. Compromisos especiales relativos a transacciones y operaciones futuras que puedan tener un efecto importante, adverso o favorable a los intereses de la entidad reportante, con indicación de su valor.
18. Otras contingencias eventuales o remotas.
19. Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable y entre la cuenta de corrección monetaria contable y la fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal circunstancia.

20. Siempre que sean pertinentes, índices de solvencia, rendimiento, eficiencia y liquidez, así como la ganancia o pérdida neta por unidad de aporte en circulación.
21. Si fuere el caso, se debe revelar la manera como se hubiere reconstruido la contabilidad.¹⁶

¹⁶ Ibid. Artículo 115. Pàgina 382. Agosto de 2002.

11. SITUACION ACTUAL DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS Y DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMBIA

11.1 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

El IASC cuya sede está situada en Londres, era el ente encargado de la emisión y divulgación de los Estándares Internacionales de Contabilidad (IAS en inglés o NIC en español). De acuerdo a recientes cambios en la estructura y organización de este Comité y de acuerdo con el resultado de los estudios llevados a cabo por la Comisión designada para tal fin, se producen cambios tanto en la estructura de los entes encargados de estos estudios como del concepto y enfoque de los Estándares.

Es así como ahora las denominadas IAS (o NIC) serán denominados Estándares Internacionales de reporte de Información Financiera (en inglés IFRS – International Financial Reporting Standards), lo cual significa que aunque siguen vigentes las IAS establecidas, de ahora en adelante los nuevos estándares internacionales se denominarán IFRS (Tal como el primero que recientemente fue emitido) con el objetivo, así mismo, que con el tiempo se vayan reemplazando las actuales IAS por los nuevos IFRS de acuerdo con las revisiones que efectúe el IASB. Así mismo, existen las denominadas interpretaciones (SIC), de las cuales han sido emitidas 33 a la fecha y que consiste en aclaraciones a las NIC producto de inquietudes que surgen en la aplicación de estas últimas; estas interpretaciones deben ser leídas conjuntamente con la NIC que la originó. Producto también de los cambios antes mencionados, las SIC irán siendo reemplazadas por las ahora denominadas IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), de las cuales aún no ha habido emisión de ellas.

Igualmente se producen cambios en la estructura que conllevan a establecer el IASB, encargado de emitir y divulgar los Estándares Internacionales de Reporte de Información Financiera y el nuevo comité de investigaciones mencionado en el párrafo anterior.

A la fecha se han emitido 41 estándares internacionales de contabilidad, de los cuales 34 están vigentes y se ha emitido recientemente el primer IFRS.

Tabla 3. Comparativo NIC 36 Vs. Decreto 2649 de 1993 ¹⁷

Normas Colombianas	NIC-NIIF
No se contempla el concepto de pérdidas por deterioro de activos. El concepto que se utiliza es el de provisiones, por lo que el costo del activo no se modifica.	El concepto de pérdidas por deterioro de valor de los activos implica modificar el costo del activo, lo cual tiene efectos en la determinación de amortizaciones y depreciaciones.
No se contempla el tratamiento para la reversión de la provisión.	La reversión de la pérdida previamente establecida se reconoce contra resultados o revaluación en el patrimonio según su origen.
La determinación de la provisión se realiza comparando el costo con los siguientes valores: a) el valor de realización para inversiones (valor razonable para ciertos instrumentos financieros en normas de la Superintendencia Bancaria y de Valores) e inventarios, b) el valor de realización, valor actual o valor presente para propiedades, planta y equipo, y c) las contingencias de pérdidas para activos intangibles y el valor recuperable de su uso o el valor de realización para otros activos no monetarios.	La determinación de la pérdida se realiza comprando el costo con el valor recuperable del activo. El valor recuperable es el mayor entre el precio de venta y el valor de uso. Para inventarios se compara el costo con el valor neto realizable.
Para ciertos activos la determinación de provisiones se puede realizar por grupos homogéneos, entendidos éstos como aquellos que tienen características similares.	La determinación de la pérdida de valor de ciertos activos, se puede realizar con base en el concepto de unidad generadora de efectivo, que puede incluir activos no homogéneos.
Por normas de las Superintendencia Bancaria y de Valores se reconocen provisiones generales para riesgos	Las provisiones generales no son aceptadas, aún cuando para el sector bancario se permite su reconocimiento

crediticios en inversiones y cartera. Igualmente, para ciertas inversiones se reconocen desvalorización con cargo al patrimonio.	contra ganancias retenidas. Para los instrumentos financieros valorados al valor razonable no aplicaría la pérdida de valor.
La determinación de la pérdida de valor de las propiedades, planta y equipo se manifiesta cada tres años al ser realizados los avalúos.	Se debe realizar anualmente el análisis para determinar si existen indicios de la pérdida de valor, si ello es así, se debe realizar el estudio del valor de la pérdida.
En la práctica, la determinación del deterioro de valor de los saldos de cuentas por cobrar normalmente es realizada en Colombia bajo criterios de tipo tributario. Para efectos de instituciones financieras obedece a normas específicas señaladas por la Superintendencia Bancaria.	El criterio que se utiliza obedece a la realidad económica y al valor recuperable.

17 Comparativo realizado por las investigadoras

11.1.1 Proceso de Emisión

Tanto los Representantes del Consejo, como las organizaciones profesionales miembros, los componentes del Grupo Consultivo y otras organizaciones e individuos, así como el personal del IASC, son invitados a remitir sugerencias sobre asuntos que puedan ser tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Para cada circunstancia económica en particular. Este procedimiento también garantiza, mediante las consultas realizadas al Grupo Consultivo, a las Organizaciones Miembros del IASC, a los organismos reguladores contables y a otros grupos e individuos interesados, que las Normas Internacionales de

Contabilidad son aceptables para los usuarios y elaboradores de los estados financieros.

El proceso de elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue:

- a. El Consejo establece un Comité Especial, presidido por un Representante en el Consejo, que usualmente incluye otros representantes de las

organizaciones profesionales contables de, al menos, otros tres países. Estos Comités Especiales pueden también incluir a representantes de otras organizaciones, de las representadas en el Consejo o en el Grupo Consultivo, o bien sean expertos en el tema a tratar.

b. Tras haber recibido los comentarios del Consejo sobre el Resumen del Punto, si los hubiere, el Comité Especial normalmente prepara y publica un Borrador de Declaración de Principios u otro documento de discusión. El propósito de tal Borrador es el establecimiento de los principios contables que formaran las bases de la preparación del Proyecto de Norma, si bien también se describen el mismo las soluciones alternativas consideradas, así como las razones por las que se recomienda su aceptación o rechazo. Se invita a las partes interesadas a realizar comentarios, a lo largo del periodo de exposición pública, que suele ser de alrededor de tres meses. En los casos de revisión de una Norma Internacional de Contabilidad existente, el Consejo puede dar instrucciones al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un borrador de Declaración de Principios. El Comité Especial revisa los comentarios recibidos sobre el Borrador de Declaración de Principios y por lo general acuerda una versión final de la Declaración de Principios, que se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad. Esta versión final de la Declaración de Principios esta disponible para el público que la solicite, pero no es objeto de una publicación formal. El Comité Especial prepara un borrador de Proyecto de Norma, para su aprobación por parte del Consejo. Tras su revisión, y contando con la aprobación de al menos las dos terceras partes del Consejo, el Proyecto de Norma es objeto de publicación. Se invita a realizar comentarios a todas las partes interesadas, durante el periodo de exposición pública, que dura como mínimo un mes, y normalmente se extiende entre uno y tres meses.

Y, por ultimo, el Comité Especial revisa los comentarios y prepara un borrador de Norma Internacional de Contabilidad para que sea revisado por el Consejo. Tras la revisión pertinente, y contando con la aprobación de al menos los tres cuartos del Consejo, se precede a publicar la Norma definitiva.

11.1.2 Estructura actual de los pronunciamientos del IASC. En la actualidad los pronunciamientos del IASC se agrupan en 4 cuerpos.

- a. Prólogo de los pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad.
- b. Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.
- c. Normas Internacionales de Contabilidad

d. Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad

El prólogo y el marco no tienen el carácter de regla. El cuerpo regulador está formado tanto por las Normas Internacionales como por sus interpretaciones.

Los pronunciamientos aprobados son publicados oficialmente por IASC, en inglés.

Es muy probable que la estructura actual sufra cambios significativos. Entre los múltiples proyectos de IASB se encuentra el de emitir un nuevo marco conceptual. Este proyecto incluye el estudio formal de una propuesta para cambiar la técnica de exposición de las normas, que de ser aprobada, eliminaría la estrategia de entremezclar las reglas con explicaciones.¹⁸

11.1.3 NIC. 36 “Deterioro del Valor de los Activos”¹⁹

Según la NIC 36 las empresas deben evaluar la existencia de algún indicio del deterioro de los activos por lo menos al cierre de ejercicio y, si lo hay, deben realizar una evaluación de dicho deterioro y contabilizarlo en sus estados financieros para reflejar el menor valor del activo por deterioro. Un activo se deteriora cuando su valor neto contable supera a su importe recuperable, siendo este último el mayor entre su precio de venta neto y su valor de uso.

11.1.3.1 ANTECEDENTES

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) establecen los procedimientos que se deben seguir para asegurar que el importe por el que se encuentran registrados los activos no supere el importe que se puede recuperar de los mismos a través de su uso o de su venta. Si existen indicios de deterioro en algunos activos, se deberá analizar su valor recuperable con el fin de reflejar contablemente la posible pérdida de valor por deterioro que haya sufrido. Asimismo, se regulan las reversiones de las pérdidas de valor por deterioro que se puedan producir como consecuencia de cambios en las circunstancias que las motivaron.

¹⁸ <http://www.ifac.org./About>

11.1.3.2 CONTENIDO

Un activo a lo largo de su vida útil puede sufrir pérdida de valor (deterioro), la NIC 36 regula lo que debe hacer una empresa con sus activos ante una pérdida de valor y cómo debe controlar esa pérdida.

Esta norma no trata el deterioro de: las existencias, activos surgidos de los contratos de construcción, activos por impuestos diferidos, activos procedentes de beneficios para los empleados, activos financieros, excepto subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos (joint ventures) que se encuentran definidas respectivamente en las NIC 27, 28 y 31, propiedades de inversión, si están registradas a su valor razonable, activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, si están medidos por su valor razonable menos los costes de comercialización, ya que están regulados en otras normas internacionales de manera específica.

Las empresas deben evaluar la existencia de algún indicio del deterioro de los activos por lo menos al cierre de ejercicio. Los indicios de deterioro pueden provenir de fuentes de información externas o internas a la empresa. A continuación se detallan algunos ejemplos:

Externas: disminución significativa del valor de mercado de los activos, cambio adverso significativo, ya sea tecnológico, económico, o en el entorno legal en que opera la entidad, incremento en los tipos de interés u otros índices de rentabilidad de mercado que afecten a la rentabilidad requerida en los activos de la entidad, o que el valor contable de los activos exceda de su capitalización bursátil.

Internas: obsolescencia o daño físico del activo, cambios significativos que afecten al activo como pueda ser un plan de reestructuración o la eliminación de alguna rama de actividad, o proyecciones de resultados que muestren resultados mediocres para determinados activos o para unidades de negocio.

Un activo se deteriora cuando su valor neto contable supera a su importe recuperable. El valor recuperable de un activo se define como el mayor entre su precio de venta neto y su valor de uso.

El precio de venta neto es la cantidad obtenida por la venta de un activo en una transacción libre de mercado entre dos partes independientes menos los costes asociados a la venta. Si no se dispone de un precio de venta en un momento determinado en el tiempo, la norma permite tomar como referencia el último precio de venta neto de activos similares que se posea, siempre que no se hayan

producido cambios significativos en las condiciones económicas entre la fecha de la última transacción y la fecha del análisis del deterioro del activo.

El cálculo de las pérdidas por deterioro es aplicable a todos los activos, incluso a aquellos que se encuentran valorados a su valor razonable. En este último caso la pérdida por deterioro puede surgir por dos motivos:

1. Si el valor del activo es su valor de mercado, la diferencia entre su valor razonable y su precio de venta neto, serán los costes incrementales que se deriven de su venta. Si estos son significativos surgirá una pérdida por deterioro.
2. Si el valor razonable se determina sobre una base diferente a su valor de mercado.

El valor de uso es el valor actual de los flujos de efectivo esperados en un futuro, derivado del uso del activo y de su enajenación al final de la vida útil del activo. Para estimar el valor de uso de un activo hay que seguir los siguientes pasos:

1. Estimar las entradas y salidas de efectivo futuras derivadas del uso del activo y de su enajenación.
2. Aplicar un tipo de descuento adecuado a esos flujos de efectivo futuros.

Las proyecciones de flujos de efectivo deben estar basadas en hipótesis razonables y fundamentadas en los presupuestos financieros más recientes aprobados por la gerencia y, si son posteriores al periodo cubierto por los presupuestos, deben estimarse extrapolando las proyecciones anteriores a partir de tales presupuestos utilizando tasas de crecimiento constante o decreciente, salvo que se pueda justificar el uso de una tasa creciente. No se deben incluir los flujos de efectivo relacionados con la financiación y con los impuestos.

El tipo de descuento debe aplicarse antes de impuestos y debe reflejar las evaluaciones actuales de mercado sobre el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo. La empresa puede fijar su tasa de descuento basándose en: el promedio ponderado del coste del capital, el tipo incremental para los préstamos recibidos por la empresa, y otros tipos de mercado para préstamos.

11.1.3.3 Unidades generadoras de efectivo

La pérdida por deterioro debe ser determinada para cada activo de forma individual. Si esto no fuera posible, se debe determinar para la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. No es posible determinar la pérdida por deterioro para un activo individual, si este no genera entradas de efectivo que

sean independientes de las producidas por otros activos. No será necesario estimar la pérdida por deterioro del activo si:

1. Su precio de venta neto es mayor que su importe en libros.
2. Se estima que el valor de uso del activo está próximo a su precio de venta neto, y este último se puede determinar.

La unidad generadora de efectivo es el grupo más pequeño identificable de activos que generan efectivo por su funcionamiento continuado y son independientes de otras unidades generadoras de efectivo y de otros activos. Deben estar identificadas en todos los periodos de forma consistente y formadas por el mismo tipo de activos, salvo que se justifique su cambio.

Si existe un mercado eficaz para los productos producidos por un activo o un grupo de activos, uno u otros deberán ser identificados como unidades generadoras de efectivo, incluso aunque el producto se utilice internamente, si este producto puede ser vendido en el exterior. En este caso se deben estimar los precios futuros de mercado para:

1. Determinar el valor de uso de la unidad generadora de efectivo, por el uso interno de sus productos.
2. Determinar el valor de uso de otras unidades generadoras de efectivo, al estimar las salidas futuras de efectivo que tengan relación con el uso interno de los productos.

Si la unidad generadora de efectivo cuyo deterioro se está analizando incorpora un fondo de comercio registrado, la empresa deberá:

1. Realizar una comprobación de abajo arriba:
 - Determinar la parte del fondo de comercio registrado que corresponde de forma razonable y consistente a esa unidad generadora de efectivo.
 - Comparar el importe recuperable de esa unidad con su importe en libros y reconocer la pérdida por deterioro si este último fuera mayor.
2. Si al realizar la comprobación anterior no pudiera atribuirse el fondo de comercio a la unidad generadora de efectivo, la empresa deberá:
 - Detectar la unidad generadora de efectivo mas pequeña que contenga a la unidad anterior y a la que se pueda distribuir el importe en libros del fondo de comercio de forma razonable y consistente.

- Comparar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo detectada en el punto anterior con su valor recuperable, y en su caso registrar la pérdida por deterioro.

11.1.3.4 Reconocimiento de la pérdida por deterioro

La pérdida por deterioro debe ser registrada tan pronto como se conozca, registrándose normalmente como un gasto en la cuenta de resultados. Si el activo en el que se ha producido una pérdida por deterioro había sido revaluado con anterioridad, la pérdida por deterioro producida no deberá ser registrada en la cuenta de resultados sino que disminuirá las reservas contabilizadas en las cuentas de fondos propios correspondientes; el exceso de la pérdida por deterioro producida sobre las reservas inicialmente registradas (si lo hay) se contabilizará en la cuenta de resultados.

En el caso de una pérdida por deterioro en una unidad generadora de efectivo, la pérdida debe ser atribuida a los activos que componen la unidad en el siguiente orden:

1. En primer lugar al fondo de comercio que pudiera haberse atribuido a la unidad, hasta en su caso dejar el importe a cero.
2. A continuación, el resto de la pérdida si la hubiere se prorrateará entre los distintos activos de la unidad en función de su importe en libros. La pérdida de cada activo individual no podrá dejar reducido su valor por debajo del mayor entre su precio de venta, su valor de uso o cero.

Al registrar la pérdida por deterioro de un activo se deben recalcular los cargos correspondientes a las amortizaciones futuras, distribuyendo el importe neto en libros, menos en su caso el valor residual, entre la vida útil restante de una forma sistemática.

Si del análisis del deterioro surge que el valor de la pérdida por deterioro es mayor que el valor neto contable del activo, la empresa deberá reconocer un pasivo por la diferencia si, y sólo si, otra Norma Internacional de Contabilidad así lo indica.

11.1.3.5 Reversión de las pérdidas por deterioro

La empresa deberá revisar periódicamente el valor recuperable de un activo, por lo menos al cierre de ejercicio.

Si de esta revisión surgiese la reversión de una pérdida por deterioro la empresa deberá contabilizarla. Si ésta se ha producido por un cambio en las estimaciones utilizadas en dicho análisis, su contabilización deberá hacerse con el límite del valor neto contable del activo en ese momento si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. Es decir, el neto entre el importe bruto del activo menos la amortización sistemática que se hubiera practicado de no producirse el deterioro.

La contabilización de esta reversión, en principio, debe hacerse como un ingreso en la cuenta de resultados salvo que el activo al que afecte esté previamente revaluado, en cuyo caso se contabilizará como un incremento en las reservas de revaluación.

11.1.3.6 Información a incluir en las notas a los Estados Financieros

La empresa debe desglosar, para cada clase de activos y por segmentos sobre los que deba informar en los estados financieros, el importe de las pérdidas por deterioro y de las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en la cuenta de resultados del ejercicio o en las cuentas de reservas.

Si la pérdida por deterioro o su reversión reconocida en el ejercicio es de importe significativo, la empresa debe dar información acerca de las circunstancias que han motivado dicho reconocimiento, el importe de la pérdida o reversión y una descripción del activo individual o de la unidad generadora de efectivo con la que se relacione.

11.1.4 Aplicación actual de las NIC en el mundo

Europa

El Consejo de Ministros de los Países Bajos ha aprobado un proyecto de ley que permiten, a las compañías holandesas, preparar sus estados financieros usando las NIC, en lugar de las normas contables holandesas, con el fin de permitir a estas empresas adoptar las NIC antes del 2005 y evitar el costo de presentar dos juegos de estados financieros.

Dicho proyecto de ley esta todavía pendiente de la aprobación del Consejo de Estado y de la Cámara de los Comunes.

Los presidentes ejecutivos de las siete firmas profesionales de contabilidad más importantes de Europa han firmado conjuntamente una carta en la que dan su respaldo a la aplicación de las NIC en Europa.

Estados Unidos

El 22 de febrero de 2002, en un discurso en el marco de la SEC “Speaks Conference”, el presidente de la SEC Harvey L. Pitt, hizo un llamamiento “a favor de un conjunto de normas contables basadas en principios”.

“En la actualidad, las normas contables son excesivamente detalladas y entorpecen la aplicación e interpretación tanto por las compañías como por sus auditores.

¹⁹ [http:// www.ey.com.es](http://www.ey.com.es)

Esta situación, por necesidad, incita a los contadores a interpretar los principios contables de forma tan estrecha que únicamente se persigue asegurar su cumplimiento técnico. Esta es la razón por la cual se está abogando por cambios fundamentales y de gran alcance en el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board).

Costa Rica

Los estados financieros según las Normas Internacionales de Contabilidad son obligatorios para las compañías nacionales de este país.

Panamá

Los comerciantes de Panamá deben preparar los estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad a partir del año 2001.

Singapur

A finales de 2002, el gobierno de Singapur modifica la ley de sociedades, exigiendo a casi todas las empresas la utilización de las NIC a partir del primero de enero de 2003.

El gobierno designa un grupo de expertos independientes (conocido como “Council on Corporate Disclosure and Governance”) para adoptar las NIC como normas de referencia en la elaboración y presentación de estados financieros.

China

En marzo de 2002, la Comisión Reguladora de Mercados de Valores de China (Securities Regulatory Commission) cambió una decisión que había sido tomada en diciembre del 2001 según la cual, todas las primeras y segundas emisiones de

acciones tipo A (acciones que pueden ser compradas por inversores chinos), deben ir acompañadas de estados financieros publicados de acuerdo a las NIC.

Según las nuevas normas revisadas y anunciadas el primero de marzo, únicamente las compañías que emitan un número igual o superior a 300 millones de acciones, estarán obligadas a presentar dicha información adicional. Además, en tales casos, únicamente se requerirá una reconciliación del beneficio neto con las NIC.

Las compañías que emitan acciones tipo B (acciones que se negocian en dólares norteamericanos y pueden ser adquiridas por inversores extranjeros) están obligadas a seguir las NIC desde el momento de su oferta pública inicial.

Jamaica

El Instituto de Contables Diplomados de Jamaica ha adoptado las NIC como principios contables nacionales con efecto desde el primero de julio del 2002.

Australia

El Consejo para la Información Financiera ha emitido un boletín formalizando su apoyo a la adopción por Australia de las NIC en los ejercicios que comiencen en 2005. No obstante, en el caso de normativa contable australiana que no tiene reflejo de la normativa contable internacional, como es el caso de seguros generales y de vida y de las industrias extractivas, se mantendrán las normas australianas hasta que se produzca el desarrollo de las NIC.²⁰

11.2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMBIA

Son el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

Apoyándose en ellos la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar, e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.²¹

²⁰ www.ey.com/global/download.nsf/

²¹ Ibid. Normas Básicas de Contabilidad. Artículo 1. Página 1. Agosto de 2004. Legis Editores S.A.

La información contable fundamentalmente debe servir para:

1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.
2. Predecir flujos de efectivo.
3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.
4. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito
5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico
6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico
7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas
8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional
9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad²²

Para poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable.

La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender .

La información es útil cuando es pertinente y confiable

La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.

La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.²³

11.2.1 Origen de los Principios Contables. Los PCGA son emitidos por el gobierno Colombiano a través de decretos reglamentarios (Decreto 2649 de 1993), resoluciones de las superintendencias de control y vigilancia (de sociedad, bancaria, de valores, de servicios públicos, etc.) o de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

²² Ibid. Artículo 3. Página 10

²³ Ibid. Artículo 4. Página 13

11.2.2 Aplicación y Vigilancia. Las normas contenidas en los decretos promulgados por el Gobierno Colombiano son de carácter general y en su aplicación se pueden generar diversidad de criterios, en muchos casos, a favor del ente que los necesita. Los tratamientos específicos son limitados a problemas de la economía a nivel macro-económico, principalmente y, en ciertos casos, no existe reglamentación al respecto. Las normas consideradas como superiores tales como las de impuestos o control cambiario prevalecen sobre los principios de contabilidad, incluso en materia contable. La vigilancia en la aplicación esta a cargo de cada superintendencia; sin embargo, en el caso de la de Sociedades, el uso de la información que solicita esta más encaminada a cumplir propósitos estatutarios y de cumplimiento del código de comercio, así como estadísticos y de guía al Gobierno Colombiano para decidir sobre políticas económicas por industrias.

11.2.3 Debilidades del modelo de regulación. El modelo de regulación contable es público, es decir lo hace el Estado en forma directa. El artículo 137 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, estableció que “salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, esta subordinado a las disposiciones contenidas en el Título Primero y en el Capítulo I del Título Segundo de este decreto. En consecuencia, lo dispuesto en los artículos 61 a 136 del presente decreto se aplicara en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades competentes distintas del Presidente de la República”.

El modelo de regulación le da prioridad a las normas tributarias en caso de discrepancias. De hecho, varios estándares de contabilidad se originan en leyes fiscales.

Este enfoque también a contribuido a que existan normas de contabilidad no armonizadas ni local ni internacionalmente. Otro fenómeno es la imbricación de estándares de contabilidad para reportes financieros y para la tributación.

12. ANALISIS DEL CAMBIO DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA CON BASE EN LA PROPUESTA DE LEY SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)

El gobierno colombiano ha puesto en consideración de la opinión pública un proyecto de ley por medio del cual da a conocer los mecanismos de adopción de los estándares internacionales de contabilidad; cuyo propósito general es adoptar un conjunto de prácticas contables que han sido aplicadas en diferentes países para vigorizar los sistemas de información incrementando la eficacia, seguridad y precisión de ésta; por lo tanto es urgente establecer las transformaciones internas necesarias para implementar los parámetros internacionales establecidos.

Los principales cambios que se deben realizar son:

1. Adopción de los estándares internacionales: Realizar la adopción de los estándares internacionales de manera tal que no se afecte la soberanía nacional ajustándolos a nuestra normatividad y cumpliendo los parámetros establecidos por la comunidad internacional.

La adopción debe ser plena en cuanto a su conjunto como gradual teniendo en cuenta los diferentes entes económicos para la aplicación de los estándares propios en cada uno de éstos.

2. Mecanismo para la adopción: El gobierno nacional está facultado para establecer la obligatoriedad de esta adopción y regular los mecanismos para su cumplimiento por parte de todos los entes económicos.
3. Transformaciones a la contabilidad: Nuestra normatividad contable está basada en el decreto 2649 de 1993, el en cual existen variedad de métodos de valoración y contabilización marcando una gran diferencia con los parámetros internacionales establecidos actualmente; por ello es imperativo adoptar estas normas para llevar a cabo la integración económica con el resto del mundo.
4. Transformaciones a la auditoría y la Revisoría Fiscal: Para la aceptación de los estados financieros se requiere que hayan sido auditados previamente, por lo tanto no es suficiente con la adopción de las normas de contabilidad, también se debe realizar lo propio con los estándares internacionales de auditoría.

5. Transformaciones a la profesión contable: En el nivel internacional la denominación de Contador Público es muy delimitada lo cual no se presenta en Colombia ya que este profesional puede ejercer en diferentes campos tanto del sector público como del privado.

Es muy importante incrementar las responsabilidades de las personas jurídicas que ejercen labores contables con el fin de que no se evadan ante hechos contractuales.

6. Nuevo gobierno de la industria contable: El estado debe asumir de manera directa el gobierno de la industria contable diferenciando la parte técnica y la parte disciplinaria la cual va ser vigilada por entidades diferentes con el fin de hacer más efectivo el ejercicio de la profesión.

En el proyecto de ley se plantea igualdad entre el sector privado y el público en cuanto a las normas que los regulan, pero estableciendo responsabilidades definidas para los encargados de su aplicación.

INTERVENCION DEL ESTADO EN EL DESARROLLO DE LA PROFESION CONTABLE

El estado debe intervenir en la economía nacional con el fin de fortalecerla otorgando seguridad en la información financiera estableciendo parámetros únicos tanto para las empresas públicas como para las privadas, para tener un solo lineamiento de estudio y evaluación de los entes económicos y lograr la uniformidad y comparabilidad, las cuales son nos colocarán al mismo nivel de los países que han implementado estas normas.

En el proyecto se plantea la reclasificación de los entes económicos en diferentes niveles para tener un mayor control de las actividades desarrolladas al interior de cada una de las empresas vigiladas por el estado e impone obligaciones a las diferentes entidades y al público en general.

Para la adopción de las normas internacionales de contabilidad se establecen principios únicos los cuales se deben cumplir en su totalidad ya que pueden sustituir las normas establecidas en el decreto 2649 de 1993 el cual rige en la actualidad para el ejercicio de la información contable.

Se plantean específicamente siete principios a saber: autonomía, independencia entre lo contable y lo tributario, escalabilidad, homogeneidad, neutralidad, debido proceso y declaración explícita.

Para la adopción de los estándares internacionales se llevará a cabo un procedimiento el cual tendrá en cuenta la opinión y discusión de las personas que quieran participar, por medio de exposiciones y un estudio profundo, luego de esto se realizará la incorporación correspondiente mediante un decreto o resolución según corresponda el cual debe ir de forma completa en lenguaje castellano y será de cumplimiento obligatorio a partir del siguiente periodo contable.

La transición a la adopción de los estándares internacionales de contabilidad se llevará a cabo en dos etapas, iniciando con la evaluación en la cual se plantean los cambios y las partidas que se verán afectadas; luego la etapa de la ejecución pretende llevar a cabo las prácticas adecuadas para la implementación de dichas normas cumpliendo los objetivos especificados para adquirir un mayor profesionalismo en el área de contaduría.

En las instituciones educativas se deben diseñar planes de estudio que rigen su actividad económica teniendo en cuenta la adopción de los estándares internacionales, de modo que el futuro profesional esté actualizado en cuanto a la normatividad vigente.

13. ANALISIS DE LAS ALTERNATIVAS EN LA APLICACIÓN DE LA NIC. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS EN COLOMBIA DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE NIC, DECRETO 2649 CONCEPTOS JURIDICOS Y TECNICOS

13.1 ANALISIS COMPARATIVO PCGA FRENTE A LAS NIC

Con este trabajo pretendemos determinar la posibilidad sobre la conveniencia de la aplicación en Colombia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos.

La contabilidad resultó como una consecuencia del proceso evolutivo de las formas de vida de la humanidad y por tal razón en un comienzo apareció en su forma más simple. Con el desarrollo evolutivo de las economías, los gobiernos se vieron en la necesidad de legislar y para ello se valieron de reglamentaciones, que obligan a llevar determinados registros de sus operaciones con el objeto de controlar y a la vez aplicar los respectivos impuestos en cumplimiento de las disposiciones del estado.

Como respuesta a esta necesidad podemos observar que la contabilidad ha ido evolucionando a la par con el progreso de las naciones y es así como se ha pasado de la técnica puramente manual a la técnica mecanizada y hasta la más sofisticada de las técnicas existentes de la actualidad, como es la computación electrónica de datos.¹²

La contabilidad internacional aparece como consecuencia del comercio internacional. Las prácticas de exportación e importación de bienes y servicios se fue ampliando hasta llegar a la inversión directa en otros países extranjeros. Aparece entonces la empresa de clase mundial. Luego se desarrolla el concepto de globalización de la economía, que cambió fundamentalmente la práctica internacional de negocios, incluido por supuesto la economía virtual.

En Colombia actualmente existen los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales fueron promulgados por el decreto 2649 de 1993 y hasta el momento son los que rigen en nuestro sistema contable sin haber sufrido ninguna modificación; por lo tanto nuestros informes financieros no se ajustan a los requerimientos internacionales. Las Normas Internacionales de Contabilidad fueron creadas con el fin de buscar estándares internacionales para que en todos los países la presentación de la información financiera sea homogénea y comparable.

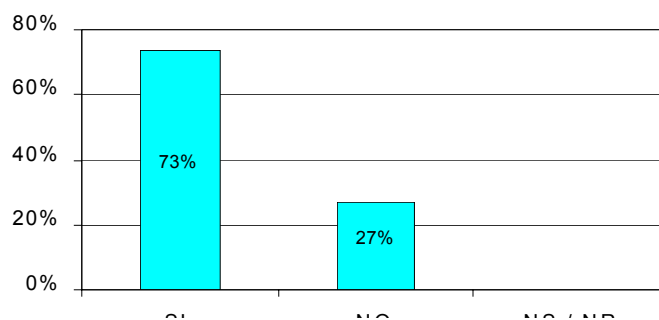
¹² Bolaño A. Cesar. Contabilidad Comercial. Editorial Norma 1981. Bogotá .Colombia

13.2 ANALISIS DE LA ENCUESTA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Pregunta 1

¿Sabe qué son las Normas Internacionales de Contabilidad?

Gráfica No. 1 Conocimiento de las NIC



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 55 y negativa 20 personas.

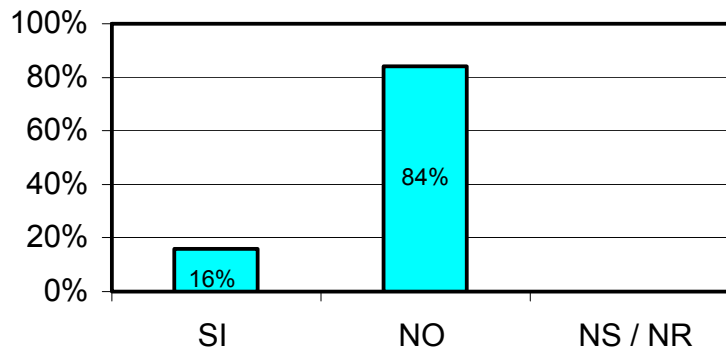
Con esta pregunta pretendemos medir el conocimiento acerca de las Normas Internacionales de Contabilidad ya que es muy importante en nuestro medio por que tiene gran influencia en nuestro futuro profesional y en la economía del país.

De las 75 personas que respondieron de manera negativa la pregunta se derivan las siguientes variables:

Pregunta 2

¿En su actividad laboral ha aplicado alguna Norma Internacional de Contabilidad?

Gráfica No. 2 Aplicación de las NIC



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 12 y negativa 63 personas.

Afirmativo: 16%

En las empresas en donde se ha aplicado alguna norma es por que realizan negociaciones con países que ya las han implementado y exigen a sus clientes y proveedores su aplicación en los informes y estados financieros que se presentan.

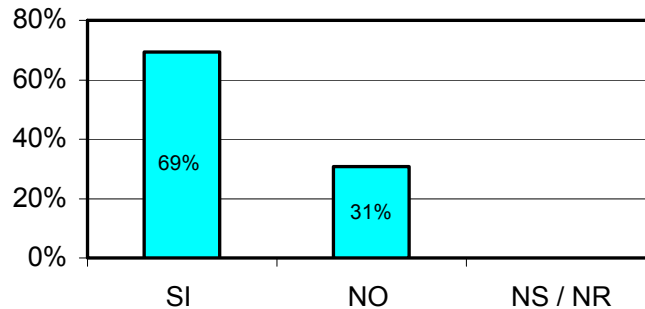
Negativo: 84%

Se observa que las Normas Internacionales de Contabilidad no están siendo utilizadas en las empresas colombianas debido a que en este momento no es obligatoria su aplicación y además por que no se tiene el conocimiento suficiente para el manejo de estas.

Pregunta 3

¿ Cree que la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad traerá consigo beneficios económicos?

Gráfica No. 3 Beneficios Económicos



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 52 negativa 23 personas.

Afirmativo: 69%

La implementación de las Normas Internacionales en Colombia traerá consigo beneficios económicos ya que podemos comercializar nuestros productos con el resto del mundo; lo cual nos acercara al nivel de negociaciones de los demás países.

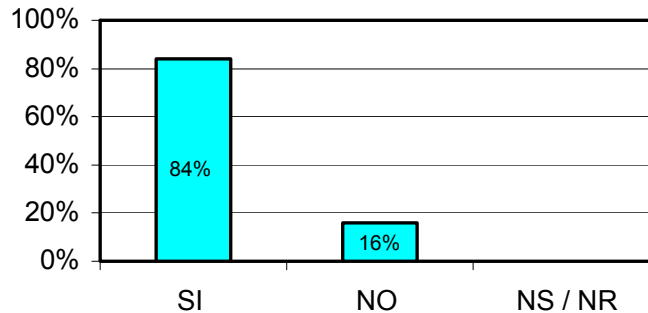
Negativo: 31%

Colombia es un país que carece de recursos económicos para la implementación de estas normas, ya que implica una gran reestructuración del sistema empresarial actual; que significa cambios normativos, tecnológicos, educativos, financieros y de criterios.

Pregunta 4

¿Cree que será necesario modificar la normatividad colombiana para incrementar las negociaciones con otros países?

Gráfica No. 4 Modificación de la Normatividad Colombiana



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 63 y negativa 12 personas.

Afirmativo: 84%

La modificación de la normatividad es necesaria para que no hayan diferencias en el análisis e interpretación de los informes que son originados en cada país, además para incrementar las negociaciones con otros países.

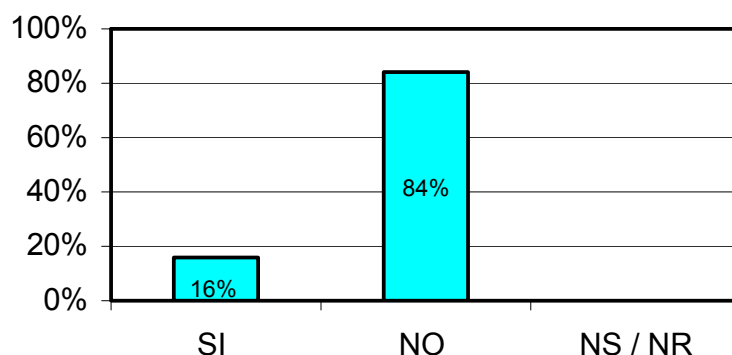
Negativo: 16%

La normatividad colombiana se ajusta a nuestras actividades y necesidades por lo tanto no es necesario realizar un cambio estructural para incrementar las negociaciones con otros países.

Pregunta No. 5

¿Cree que los informes contables y financieros que actualmente se presentan cumplen las expectativas del mercado internacional?

Gráfica No. 5 Informes Contables y Financieros



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 12 y negativa 63 personas.

Afirmativo: 16%

Los Estados Financieros reflejan la realidad económica de los entes y además se ajustan a la normatividad que existe en Colombia.

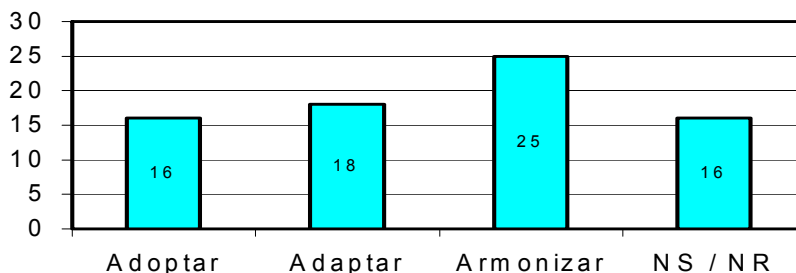
Negativo: 84%

El mercado internacional exige la aplicación de Normas Internacionales en los estados financieros y en Colombia hasta el momento no se han implementado, por lo tanto lo que presentamos no cumple con las expectativas internacionales.

Pregunta No. 7

¿Cree que las Normas Internacionales se deben: Adoptar, Adaptar, Armonizar?

Gráfica No. 6 Implementación de las NIC



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron que las normas internacionales se deben adoptar 16, adaptar 18, armonizar 25 y no saben o no responden 16 personas.

Adoptar

Las normas se deben tomar y aplicar en Colombia sin ninguna modificación para que no se presenten diferencias en el momento de presentar la información financiera.

Adaptar

Las normas se deben adaptar de acuerdo a la normatividad contable y tributaria que rige en Colombia actualmente. Debido a la situación geográfica, demográfica, política, económica y social con lo cual se presenta gran diversidad entre los países las normas internacionales de contabilidad no se pueden tomar de igual manera en todo el mundo.

Armonizar

Las normas internacionales de contabilidad se deben unificar con las normas existentes en Colombia para tener una base de comparación igual de modo que no se presenten diferencias al momento de presentar y analizar los estados financieros de una compañía en cualquier país del mundo.

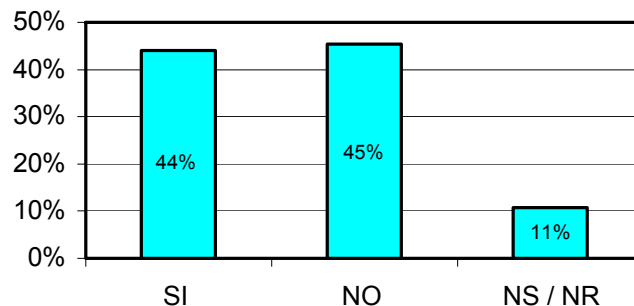
No sabe o no responde

La falta de respuesta a esta pregunta se debe a la dificultad que tienen algunas personas para distinguir un concepto de otro.

Pregunta No. 8

¿Cree que el tratamiento que contempla la normatividad actual sobre los activos de una compañía es el adecuado?

Gráfica No. 7 Tratamiento de los activos



Análisis de la Respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 33, negativa 34 y no sabe no responde 8 personas.

Afirmativo: 44%

Generalmente cada compañía aplica los principios de contabilidad generalmente aceptados los cuales contemplan la valoración de un activo desde el momento de su adquisición, las valorizaciones y reconoce su pérdida por el uso, obsolescencia o venta.

Negativo 45%

Falta rigidez en las leyes que controlan el manejo de los activos en las compañías sobre todo en aquellas que no están obligadas a manejar los ajustes por inflación.

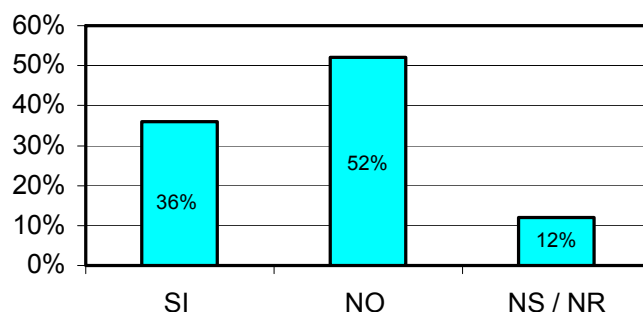
No sabe o no responde 11%

Corresponde a las personas que no trabajan en el área contable y por lo tanto no saben como realmente se aplica la normatividad con respecto a los activos.

Pregunta No. 9

¿Cree que los estados financieros en Colombia reflejan la realidad económica en cuanto a la valoración real de sus activos?

Gráfica No. 8 Valoración de los activos



Análisis de la respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 27, negativa 39 y no sabe no responde 9 personas.

Afirmativo: 36%

La valoración de los activos se hace de acuerdo a las normas contables establecidas las cuales cubren todos los aspectos que se pueden presentar en cuanto a la valoración real.

Negativo 52%

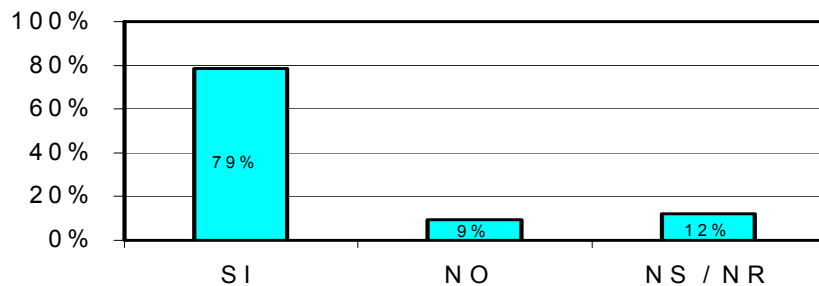
Cada empresa valora sus activos con métodos diferentes de acuerdo a sus necesidades, además no miden el valor actual en el mercado presentando variaciones significativas en estos rubros. Se deben mejorar los mecanismos de control.

No sabe o no responde 12%

Pregunta No. 10

¿Las Normas Internacionales de Contabilidad afectan al desarrollo del país?

Gráfica No. 9 Desarrollo del país



Análisis de la respuesta

Como lo muestra la gráfica, a esta pregunta respondieron de manera afirmativa 59, negativa 7 y no sabe no responde 9 personas.

Afirmativo: 79%

El desarrollo del país se vería afectado ya que las empresas colombianas perderían oportunidades de negociaciones con el resto del mundo originando un estancamiento económico, tecnológico y cultural.

Negativo 9%

La no implementación en Colombia de las Normas Internacionales de Contabilidad no tendría gran incidencia en el desarrollo del país y solo se verían afectadas aquellas compañías que tienen negociaciones con otros países ya que además de generar sus informes con la normatividad colombiana deberán ajustarlos de acuerdo a los requerimientos de estas normas.

No sabe o no responde 12%

Tabla 4. Resumen encuesta

No.	Pregunta	Universo	Muestra	Si	%	No	%	Ns/ Nr	%
1	¿Sabe qué son las NIC?	215	75	55	73%	20	27%	0	0%
2	¿En su actividad laboral ha aplicado alguna norma?	215	75	12	16%	63	84%	0	0%
3	¿Cree que la implementación de las NIC traerá consigo beneficios económicos?	215	75	52	69%	23	31%	0	0%
4	¿Cree que será necesario modificar la normatividad colombiana para incrementar las negociaciones con otros países?	215	75	63	84%	12	16%	0	0%

No.	Pregunta	Universo	Muestra	Si	%	No	%	Ns/ Nr	%
5	¿Cree que los informes contables y financieros que actualmente se presentan cumplen las expectativas del mercado internacional?	215	75	12	16%	63	84%	0	0%
7	¿Cree que las Normas Internacionales se deben: Adoptar, Adaptar, Armonizar?	Adoptar		Adaptar		Armonizar		Ns/Nr	
		18	24%	29	39%	12	16%	16	21%
8	¿Cree que el tratamiento que contempla la normatividad actual sobre los activos de una compañía es el adecuado?	215	75	33	44%	34	45%	8	11%
9	¿Cree que los estados financieros en Colombia reflejan la realidad económica en cuanto a la valoración real de sus activos?	215	75	27	36%	39	52%	9	12%
10	¿Las Normas Internacionales de Contabilidad afectan al desarrollo del país?	215	75	59	79%	7	9%	9	12%

Fuente: Encuesta realizada por las investigadoras

La encuesta fue aplicada a ciudadanos colombianos, docentes, estudiantes de sexto y décimo semestre de Contaduría Pública de la Universidad de La Salle y ha trabajadores del área de contabilidad de la Corporación Universitaria Minuto de Dios.

13.3 CONCEPTOS JURIDICOS Y TECNICOS

La adopción de estándares internacionales tiene como ventaja la unificación de criterios en las tres áreas, su aplicación deberá acogerse gradualmente, pues no todas las empresas y sus sistemas contables se acogerían de manera plena y completa.

Las transformaciones a la contabilidad, tales se enfocan a la unificación de un solo Plan Único de Cuentas y de medición, esto, del todo no se puede aplicar, teniendo en cuenta que en el país no existen empresas de un solo objetivo social, y los métodos de valoración no benefician a todos, de ahí que se haga de la manera más conveniente; también se desprenden las transformaciones simultaneas a la Auditoria y Revisoría Fiscal y las de la profesión contable, con esto se busca darle un vuelco total a la profesión tratando de establecer exactamente las responsabilidades y derechos, separándolas de las de los revisores fiscales y de los auditores.

Las organizaciones tales como EL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA y LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES, son entidades dirigidas directamente a la profesión de contaduría Publica el proyecto busca diferenciar exactamente lo Técnico de lo Disciplinario, para así hacer mayor hincapié en la corrupción en el medio.

Otro de los puntos en los que se hace mayor énfasis es en la intervención del Estado en la economía, esto-dicen- para tener un sistema comercial y financiero más transparente, con aras a ser comparable, preventivo ante las constantes crisis del campo.

Al decir estudiar Contaduría Publica analizamos aspectos sociales, económicos, académicos en los cuales encontramos grandes ventajas, nos acercan y apasionan mas hacia el buen cumplimiento con ética y con sentido humano de nuestra profesión los cuales no debe ser alterador de un momento a otro, por esto el gobierno debe analizar con criterio, honestidad y ante todo con sentido contable el gran cambio que desea aplicar a nuestra profesión la cual se modifica constantemente para bien y para lograr ampliar la dinámica de la misma.

Con este gran salto inesperado que desea dar el gobierno se lograrían cosas positivas, los cuales no se deben desmeritar, pero a la vez también se perjudicaría no solo a los estudiantes de contaduría pública, si no a los contadores que ya posee la nación

Los mecanismos que deseo implementar a mas extranjeros y ha revelar el talento y el estudio de los colombianos, puesto que para alcanzar un objetivo el contador del futuro debe estudiar, capacitarse cada día más lo cual es bueno, pero mientras eso ocurre que pasará con los contadores públicos y con nosotros los estudiantes.

Como nos enfrentaríamos a tan inesperado cambio y porque cambiaría la razón de nuestra profesión, mientras se alcanza la calidad, y el conocimiento y porque debemos aplicar esas normas siendo los nuestros y de compatibles ante las de cualquier otro país.

Es bastante importante para el beneficio de los comerciantes de Colombia realizar una actualización del Código de Comercio, siempre y cuando ésta se realice bajo la normatividad de la legislación actual de Colombia.

Los estándares internacionales de Contabilidad deberían adaptarse o armonizarse con las normas colombianas mas no ADOPTARSE, ya que la economía colombiana no se ajusta en la totalidad a dichos estándares.

No obstante no existe ningún tipo de concordancia entre los términos ADOPCION y ADAPTACION ó ARMONIZACIÓN, ya que algunas partes utilizan el primer termino, en otras el segundo y así.

No es viable para el momento critico que atraviesa la economía colombiana desligar la parte contable de lo tributario, pues son dos temas que en la actualidad van de la mano.

En el texto se menciona la búsqueda de un mecanismo por medio del gobierno para la imposición de dichas normas, en pro de su obligatoriedad, lo cual es arbitrario, ya que los órganos o dirigentes del gobierno son electos por voto popular “POR EL PUEBLO”, con el fin de buscar una representación seria y responsable y no con la finalidad de recibir únicamente imposiciones de este.

Tampoco es posible pensar en la unificación del Plan Único de cuentas, pues no todas las empresas de Colombia son iguales y por tanto existen algunas que se rigen bajo un plan diferente. ²⁵

²⁵ <http://www.supervalores.gov.co/>

13.4 ALTERNATIVA DE ADOPCION

La alternativa de adopción implicaría derogar el decreto 2649 de 1993 y las demás normas que rigen la contabilidad en Colombia actualmente, ya que adoptar significa implantar la Norma Internacional en su forma original sin tener en cuenta nuestra normatividad.

Esta alternativa trae consigo gastos a nivel de estado y de empresa al realizar un cambio radical en la normatividad contable y tributaria colombiana; además en las empresas tendrían que hacer una gran inversión en cuanto a capacitación para el personal que interviene directamente con estos cambios.

13.5 ALTERNATIVA DE ARMONIZACION

Con base en los resultados de la encuesta realizada, según nuestra opinión y el análisis del caso práctico presentado anteriormente, la alternativa de armonización es la más viable ya que se pretende unificar la información financiera para su presentación a nivel internacional, lo cual generará una información financiera acorde con la situación real de la entidad y con el valor del mercado.

14. ANALISIS DEL IMPACTO SOBRE LAS ALTERNATIVAS DESDE LA APLICACIÓN DE LA NIC No. 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

El impacto de la NIC 36 implica para las empresas una completa evaluación del valor actual de los activos con el fin de determinar con exactitud el valor recuperable de cada uno de los mismos, para lo cual se deben realizar autoavalúos. Al reconocer dicho valor tendrá una incidencia en los estados financieros ya que el valor de los activos disminuirá notablemente hasta el punto de generar pérdidas en especial para las compañías en las cuales este rubro es representativo en sus estados financieros.

15. MODELO DE APLICACIÓN CASO PRACTICO

Vamos a trabajar con la fábrica SUELAS GOMEZ LTDA., la cual es una compañía ubicada en Bogotá con sucursal en Armenia y Medellín, creada en 1997 y su actividad principal es la fabricación y comercialización de suelas de poliuretano. Su objetivo principal es ubicarse entre los principales fabricantes de suelas a nivel nacional a través de un producto de alta calidad que satisfaga las necesidades de los clientes.

El proceso para fabricar suelas es: compra de materia prima (poliuretano, pinturas, químicos, pastas), mezcla de materiales, selección de moldes, inyección en las máquinas, lavado de la suela, retoque y empaque.

Para obtener un mayor conocimiento de la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 “Deterioro del Valor de los Activos”, a continuación presentamos los Estados Financieros de SUELAS GOMEZ LTDA a Diciembre 31 de 2004, con los cuales vamos hacer un comparativo cuando se aplica el Decreto 2649 de 1993 vs. Norma Internacional de Contabilidad No. 36.

SUELAS GOMEZ LTDA.
NIT. 800.125.825-6
BALANCE GENERAL A DICIEMBRE 31 DE 2004

CUENTAS	DECRETO 2649 DE 1993	NIC 36
ACTIVO		
DISPONIBLE	16.546.998	16.546.998
Caja	621.120	621.120
Bancos	14.140.260	14.140.260
Cuentas de Ahorro	1.785.618	1.785.618
INVERSIONES	913.000	913.000
Bonos	913.000	913.000
DEUDORES	756.428.334	756.428.334
Clientes	673.303.303	673.303.303
Anticipos	40.000	40.000
Anticipo de Impuestos	71.362.727	71.362.727
Reclamaciones	1.416.900	1.416.900
Cuentas por cobrar	3.333.617	3.333.617
Deudores Varios	6.971.787	6.971.787
INVENTARIOS	160.875.574	160.875.574
Materias Primas	63.194.870	63.194.870
Productos Terminados	39.273.050	39.273.050
Mercancía no Fabricada	58.407.654	58.407.654
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	406.755.764	241.701.709
Maquinaria y Equipo	562.887.027	562.887.027
Equipo de Oficina	12.656.519	12.656.519
Equipo de Computación	21.885.141	21.885.141
Depreciación Acumulada	-190.672.923	-190.672.923
Pérdida por Deterioro		-165.054.055
DIFERIDOS	713.970.549	713.970.549
Gastos Pagados x Anticipado	1.612.111	1.612.111
Cargos Diferidos	712.358.438	712.358.438
TOTAL ACTIVO	2.055.490.220	1.890.436.165

CUENTAS	DECRETO 2649 DE 1993		NIC 36	
PASIVO				
OBLIGACIONES FINANCIERAS		76.853.752		76.853.752
Bancos Nacionales	76.853.752		76.853.752	
PROVEEDORES		542.733.399		542.733.399
Nacionales	521.298.632		521.298.632	
Del Exterior	21.434.767		21.434.767	
CUENTAS POR PAGAR		876.835.386		876.835.386
Costos y Gastos x P.	277.299.178		277.299.178	
Deudas con Socios	329.808.675		329.808.675	
Dividendos x P.	72.550.923		72.550.923	
Retención en la Fte.	36.362.864		36.362.864	
Industria y Cio.	58.210		58.210	
Retenciones y Ap. Nómina	9.183.853,00		9.183.853,00	
Acreedores	151.571.682		151.571.682	
IMPUESTOS, GRAVAMENES Y TASAS		46.679.836		46.679.836
Iva por Pagar	41.815.836		41.815.836	
De Industria y Cio.	4.864.000		4.864.000	
OBLIGACIONES LABORALES		19.857.027		19.857.027
Cesantias Consolidadas	14.554.225		14.554.225	
Intereses sobre Cesan.	1.661.736		1.661.736	
Vacaciones Consolidadas	3.641.066		3.641.066	
OTROS PASIVOS		2.324.455		2.324.455
Anticipos y Avanc. Rec.	2.324.455		2.324.455	
TOTAL PASIVO	1.565.283.856		1.565.283.856	

CUENTAS	DECRETO 2649 DE 1993		NIC 36	
PATRIMONIO				
CAPITAL SOCIAL		300.000.000		300.000.000
Aportes Sociales	300.000.000		300.000.000	
RESERVAS		49.996.214		49.996.214
Reservas Obligat.	49.996.214		49.996.214	
REVALORIZACION DEL PATRIMONIO		96.485.007		96.485.007
Ajustes por Inflación	96.485.007		96.485.007	
RESULTADOS DEL EJERCICIO		43.725.141		121.328.913
Utilidad del Ejercicio	43.725.141			
Pérdida del Ejercicio			-121.328.913	
TOTAL PATRIMONIO		490.206.363		325.152.308
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		2.055.490.220		1.890.436.165

SUELAS GOMEZ LTDA.
NIT. 800.125.825-6
ESTADO DE RESULTADOS
A DICIEMBRE 31 DE 2004

CUENTA	DECRETO 2649 DE 1993	
INGRESOS		2.815.542.506
Operacionales	2.750.683.609	
No Operacionales	20.158.558	
Ajustes por Inflación	44.700.339	
GASTOS		469.939.915
De Administración	257.645.653	
De Ventas	71.260.899	
No Operacionales	109.820.362	
COSTO DE VENTAS		2.301.877.449
Costo de Ventas y prestación de servicio	2.301.877.449	
UTILIDAD DEL EJERCICIO		43.725.142

Al aplicar la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, a los estados financieros con fecha de corte 31 de Diciembre de 2004 de la compañía Suelas Gómez Ltda presenta un deterioro de la propiedad planta y equipo de \$241.701.709, este valor se obtuvo de la siguiente forma:

El valor en libros se obtiene tomando el valor histórico de los activos más el ajuste por inflación menos la depreciación.

1. Se determina el valor razonable del activo, basados en autoavalúos los cuales arrojaron una tasa que al ser aplicada al valor en libros nos da el valor del activo que podemos recuperar a través de su venta (valor que los compradores están dispuestos a pagar por ese bien).

Activo	Valor en Libros	Valor Razonable	%
Maquinaria y Equipo	383.238.280,00	229.942.968	60
Equipo de Oficina	8.617.115,59	4.308.557	50
Equipo de Computación	14.900.367,93	7.450.183	50

TOTAL VALOR RAZONABLE \$241.701.709

2. Se debe estimar el valor en uso de la propiedad, planta y equipo y para ello se ha tomado como base el estado de resultados de SUELAS GOMEZ LTDA. a diciembre 31 de 2004, y con la mejor estimación de la gerencia de las proyecciones de flujo de efectivo neto (tasa de impuestos del 35%) para los próximos cinco años (2005 a 2009).

El factor de valor presente se calcula como $VP = 1/(1+i)^n$ y se tomó como $i =$ tasa de descuento el DTF del 7.11% , el cual se aplicó sobre la utilidad neta estimada.

AÑOS	PRODUCC. ESTIMADA	UTILIDAD NETA	DTF	VALOR PRESENTE	VALOR RECUPER.
2004	555000	91.505.131	7.11%		
2005	450000	65.000.000	7.11%	0.9336	60.684.000
2006	495000	71.500.000	7.11%	0.4668	33.376.200
2007	544500	78.650.000	7.11%	0.3112	24.475.880
2008	626175	90.447.500	7.11%	0.2334	21.110.447
2009	720101	104.014.625	7.11%	0.1867	19.419.530
TOTAL					159.066.057

COSTO HISTORICO PROP. PLANTA Y EQUIPO	\$597.428.687
DEPRECIACION ACUM. A DIC.-2004	\$190.672.923
VALOR EN LIBROS	\$406.755.764
VALOR DE USO	\$159.066.058
PERDIDA POR DETERIORO	\$247.689.707

Aplicando la NIC 36 “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”, la cual reglamenta que se debe hacer una comparación entre el valor razonable y el valor en uso y tomar el mayor de éstos para determinar la pérdida por deterioro.

Valor razonable	\$241.701.709.77
Valor de uso	\$159.066.058

Se toma el valor razonable por ser el más alto y se compara con el valor en libros para determinar la pérdida por deterioro:

Valor en Libros	\$406.755.764
Valor razonable	\$241.701.709
Pérdida por Deterioro	\$165.054.055

* Al registrar contablemente la pérdida por deterioro, la utilidad del ejercicio se convierte en una pérdida por valor de **\$121.328.913**. La cual tiene un gran impacto en los Estados Financieros, afectando la imagen ante el Estado y demás terceros; adicionalmente genera inestabilidad en el curso normal del negocio.

16. CONCLUSIONES GENERALES DE LAS ALTERNATIVAS PARA LA APLICACIÓN DE LA ARMONIZACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No.36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS, EN LO REFERENTE A LA PRESENTACION DE LA INFORMACION FINANCIERA Y EN LA FORMACION DEL CONTADOR PUBLICO

El proceso de implementación de las NIC en Colombia es complejo, porque:

- ❖ Implica el diseño de todo un marco jurídico, sin que se tenga claridad sobre la forma y gradualidad con que se deba hacer.
- ❖ La contabilidad se nutre de diferentes y múltiples fuentes.
- ❖ La normatividad contable es diversa y está muy dispersa.
- ❖ Cualquier decisión responsable implica que se elaboren estudios y se cuente con personas capacitadas para medir la implementación y la incidencia de los cambios.

La armonización de estándares internacionales tiene como ventaja la unificación de criterios en las tres áreas, su aplicación deberá acogerse gradualmente, pues no todas las empresas y sus sistemas contables se acogerían de manera plena y completa.

Respecto a la NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”, es viable armonizarla ya que nos permite reflejar el valor real de un activo a una fecha determinada, otorgando mayor confiabilidad en los estados financieros.

Las transformaciones a la contabilidad, se enfocan a la unificación de un solo Plan Único de Cuentas y de medición, esto, del todo no se puede aplicar, teniendo en cuenta que en el país no existen empresas de un solo objetivo social, y los métodos de valoración no benefician a todos, de ahí que se haga de la manera más conveniente; también se desprenden las transformaciones simultáneas a la Auditoría y Revisoría Fiscal y las de la profesión contable, con esto se busca darle un vuelco total a la profesión tratando de establecer exactamente las responsabilidades y derechos, separándolas de las de los revisores fiscales y de los auditores.

Al decir estudiar Contaduría Pública analizamos aspectos sociales, económicos, académicos en los cuales encontramos grandes ventajas, nos acercan y apasionan más hacia el buen cumplimiento con ética y con sentido humano de nuestra profesión los cuales no deben ser alterados de un momento a otro, por esto el gobierno debe analizar con criterio, honestidad y ante todo con sentido contable el gran cambio que desea aplicar a nuestra profesión la cual se modifica constantemente para bien y para lograr ampliar la dinámica de la misma.

Con este gran salto inesperado que desea dar el gobierno se lograrían cosas positivas, los cuales no se deben desmeritar, pero a la vez también se perjudicaría no solo a los estudiantes de contaduría pública, si no a los contadores que ya posee la nación

Los estándares internacionales de Contabilidad deberían armonizarse con las normas colombianas ya que la economía colombiana no se ajusta en la totalidad a dichos estándares.

Tampoco es posible pensar en la unificación del Plan Único de cuentas, pues no todas las empresas de Colombia son iguales y por tanto existen algunas que se rigen bajo un plan diferente.

La aplicación obligatoria de las NIC en Colombia o la armonización de estándares, no garantiza uniformidad de bases y conceptos contables y tributarios.

La formación contable profesional requiere evolución del modelo y sistema educativo de forma tal que la fundamentación curricular atienda los enfoques globales del contador profesional.

17. ASPECTO ADMINISTRATIVO.

17.1 RECURSOS HUMANOS.

Las personas que intervienen en la investigación son :

Investigadores:

- Solanyi Cabuya Gómez
- Nubia Esperanza Gacha Ortiz

Asesor Científico:

- Ignacio Valbuena Gardeazábal

Asesor Metodológico:

- Ernesto Fajardo Pascagaza

17.2 RECURSOS INSTITUCIONALES.

- Biblioteca de La universidad de la Salle
- Profesores de la Facultad de Contaduría de la Universidad de la Salle
- Biblioteca Luis Angel Arango
- Biblioteca del Banco de la República
- INTERNET

17.3 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

Tabla 5. Cronograma de Actividades

ACTIVIDADES	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEPT	OCT	NOV	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	
AÑO	2004											2005							
Discusión y análisis del tema	X																		
Preparación del anteproyecto de investigación		X																	
Presentación del anteproyecto ante el comité de investigación de la Facultad		X																	
Entrega del anteproyecto		X																	
Sustentación del anteproyecto ante el Comité del Área		X																	
Consecución de bibliografía			X	X	X														
Estructuración del estado del arte del proyecto					X	X	X												
Discusión y aprobación del plan de trabajo						X													
Planteamiento y Descripción del problema					X														
Formulación del problema					X														
Descripción del problema					X														
Objetivo general y específico					X														
Alcances y limitaciones						X													
Marco teórico						X	X	X	X										
Antecedentes del problema							X												
Marco conceptual							X												
Diseño metodológico							X												
Población y muestra							X												
Clase de investigación y tipo de estudio							X												
Técnicas de recolección de información							X												
Reunión grupo asistente de investigación						X	X												
Recursos Humanos	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Recursos Institucionales						X	X	X	X	X	X								
Cronograma actividades					X														

ACTIVIDADES	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEPT	OCT	NOV	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL
AÑO	2004											2005						
Presupuesto				X					X									
Discusión del estado del arte del proyecto							X											
Presentación del Estado del Arte							X											
Ajustes al estado del arte								X										
Redacción de conclusiones y recomendaciones sobre la primera fase del proyecto									X									
Presentación del anteproyecto al Asesor Científico										X								
Reunión y entrega del anteproyecto al Asesor Metodológico											X				X			
Reunión en entrega del anteproyecto al Jurado																x	x	x
Ajustes metodológicos al anteproyecto							x	x	x	x	x	X	X	X	X	X	X	X

17.4 PRESUPUESTO DEL PROYECTO DE INVESTIGACION

Tabla 6. Presupuesto

RECURSOS	VALOR TOTAL
1. HUMANOS	
1.1. INVESTIGADOR PRINCIPAL	\$ 450.000
1.2. INVESTIGADOR PRINCIPAL	\$ 450.000
2. VARIOS	
2.1. UTILES DE OFICINA	\$ 350.000
2.2. FOTOCOPIAS	\$ 230.000
2.3. SERVICIO DE INTERNET	\$ 260.000
2.4. TRANSPORTE	\$ 450.000
3. IMPREVISTOS	\$ 400.000
TOTAL GENERAL	\$ 2.590.000

18. CONCLUSIONES

Realizamos un estudio con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad No. 36 “Deterioro del Valor de los Activos”, teniendo en cuenta el origen, contenido, actualización y finalmente su aplicación; lo cual nos permitió conocer toda su extensión, alcance y obtuvimos un amplio conocimiento en cuanto a su incidencia y aplicación en los estados financieros, esta norma pretende reflejar el menor valor del activo debido al deterioro.

En la actualidad no existe un sistema contable universal, a excepción de los países que a la fecha han implementado las normas internacionales, cada país cuenta con su propio sistema contable y reglamentación; es por eso que en Colombia al momento de presentar los estados financieros ante entidades del exterior la información se debe ajustar a sus requerimientos.

A lo largo del estudio de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, encontramos aspectos favorables tales como: mayor participación en el mercado internacional, datos económicos acordes con la realidad, actualización permanente de las normas contables y mayores ingresos para el país. Los aspectos desfavorables son: Incremento de los costos en cuanto a la implementación de la norma, las pequeñas empresas no están en capacidad para dichos cambios, lo cual podría sacarlas del mercado.

La alternativa de armonización se acomoda mejor a las necesidades colombianas ya que no existen cambios radicales en la estructura de la norma, aunque tiene gran incidencia en la presentación de los estados financieros disminuyendo el valor de los activos.

La armonización de la NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”, trae como beneficio la confiabilidad que tendrán las entidades extranjeras en nuestros estados financieros ya que se refleja el valor real de los activos.

La globalización tienen como una de sus características el surgimiento de una economía de mercados, obligando a que cada país deba participar en esta nueva estructura de una forma abierta, en condiciones de transparencia que garanticen el libre flujo de información y de la riqueza. Es necesario que nuestro país no quede ajeno a este proceso e inicie una carrera para promover y facilitar la inserción de las empresas en el contexto internacional para que puedan enfrentar la globalización de una forma eficiente y competitiva.

BIBLIOGRAFIA

Bolaño A. Cesar. Contabilidad Comercial. Editorial Norma 1981. Bogotá-Colombia.

Decreto 2649 de 1993 Normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Deloitte & Touch. Guía Rápida

IFAC, Normas Internacionales de Contabilidad 1998. México: IMCP, 1998

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) 1996

Pronunciamientos Consejo Técnico De La Contaduría Pública.

Régimen Contable Colombiano. Legis

Régimen Explicado de Renta. Glosario,. Julio de 2004 Legis Editores S.A.

Williams, Jan R., Guía Miller de PCGA, España Editorial Harcourt Brace, 1999

www.ifac.org

www.ifac.org/committees

www.ifac.org/about

www.ifac.org/library

www.ey.com.es

www.ey.com/global/download.nsf/

www.actualicese.com

www.monografias.com

www.supervalores.gov.co

www.contaduria.gov.co

Yanel Blanco Luna. Normas Nacionales e Internacionales de Contabilidad

Anexo No. 1 NIC 36

Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos

Introducción

La Norma Internacional de Contabilidad 36 Deterioro del Valor de los Activos (NIC 36) reemplaza la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (emitida en 1998) y deberá ser aplicada:

(a) en las adquisiciones de plusvalía comprada y activos intangibles, realizadas mediante una combinación de negocios cuya fecha de acuerdo se haya producido a partir del 31 de marzo de 2004.

(b) a todos los demás activos, para los periodos anuales cuyo comienzo sea a partir del 31 de marzo de 2004.

Se aconseja su aplicación anticipada.

Razones para revisar la NIC 36

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad desarrolló esta NIC 36 revisada como parte de su proyecto de combinaciones de negocios. El proyecto tiene como objetivo mejorar la calidad, a la vez que procurar la convergencia internacional, en la contabilización de las combinaciones de negocios y la consecuente contabilización de la plusvalía comprada y los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios.

El proyecto ha tenido dos fases. La primera de ellas llevó a la emisión simultánea, por parte del Consejo, de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, así como de las versiones revisadas de la NIC 36 y NIC 38 Activos Intangibles. Las deliberaciones del Consejo durante la primera fase del proyecto estuvieron enfocadas inicialmente sobre los siguientes aspectos:

(a) el método de contabilización a utilizar para las combinaciones de negocios;

(b) la medición inicial de los activos identificables adquiridos así como de los pasivos y pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios;

(c) el reconocimiento de provisiones para la conclusión o reducción de operaciones de una entidad adquirida;

(d) el tratamiento de los excedentes de la participación del adquirente en los valores razonables de los activos netos identificables adquiridos en una combinación de negocios sobre el costo de la combinación; y

(e) la contabilización de la plusvalía comprada y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

En consecuencia, la intención del Consejo, mientras revisaba la NIC 36, fue reflejar sólo aquéllos cambios relativos a sus decisiones en el proyecto de combinaciones de negocios, sin reconsiderar todas los demás requerimientos de la NIC 36. Los cambios hechos en la Norma tienen que ver fundamentalmente con la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía comprada.

Resumen de los principales cambios

Frecuencia de la comprobación del deterioro del valor

La versión previa de la NIC 36 requería medir el importe recuperable de un activo fuera siempre que hubiese una indicación de que el activo podría haber sufrido deterioro de su valor. Este requerimiento se incluye en esta Norma. Sin embargo, la Norma también obliga a que:

- (a) El importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida sea medido anualmente, con independencia de que exista cualquier indicación de que podría haberse deteriorado su valor. Los cálculos detallados más recientes efectuados en el periodo precedente podrían ser usados en la prueba de deterioro del valor de ese activo para el periodo corriente, siempre que se satisfagan los criterios que se especifican.
- (b) El importe recuperable de un activo intangible, que no esté disponible todavía para su uso, sea medido anualmente, independientemente de que exista o no indicación de que podría haber sufrido deterioro en el valor.
- (c) La plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios sea sometido a una comprobación de deterioro anualmente.

Determinación del valor de uso

La Norma clarifica que los siguientes elementos deberán ser reflejados en el cálculo del valor de uso de un activo:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espere obtener del activo;
- (b) expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o aparición en el tiempo de esos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor del dinero en el tiempo, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) otros factores, tales como iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al medir los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

La Norma también clarifica que el segundo, cuarto y quinto de dichos elementos pueden reflejarse bien como ajustes a los flujos de efectivo futuros o ajustando la tasa de descuento.

La Norma mantiene, de la versión previa de la NIC 36, el requisito de que las proyecciones de flujos de efectivo utilizadas para la determinación del valor de uso estén basadas en hipótesis fundamentadas y razonadas que representen la mejor estimación, realizada por la gerencia, del conjunto de condiciones económicas que se darán en el resto de la vida útil del activo. Sin embargo, la Norma clarifica que la gerencia:

La versión previa de la NIC 36 requería medir el importe recuperable de un activo fuera siempre que hubiese una indicación de que el activo podría haber sufrido deterioro de su valor. Este requerimiento se incluye en esta Norma. Sin embargo, la Norma también obliga a que:

(a) El importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida sea medido anualmente, con independencia de que exista cualquier indicación de que podría haberse deteriorado su valor. Los cálculos detallados más recientes efectuados en el periodo precedente podrían ser usados en la prueba de deterioro del valor de ese activo para el periodo corriente, siempre que se satisfagan los criterios que se especifican.

(b) El importe recuperable de un activo intangible, que no esté disponible todavía para su uso, sea medido anualmente, independientemente de que exista o no indicación de que podría haber sufrido deterioro en el valor.

(c) La plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios sea sometido a una comprobación de deterioro anualmente.

Determinación del valor de uso

La Norma clarifica que los siguientes elementos deberán ser reflejados en el cálculo del valor de uso de un activo:

(a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espere obtener del activo;

(b) expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o aparición en el tiempo de esos flujos de efectivo futuros;

(c) el valor del dinero en el tiempo, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;

(d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y

(e) otros factores, tales como iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al medir los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

La Norma también clarifica que el segundo, cuarto y quinto de dichos elementos pueden reflejarse bien como ajustes a los flujos de efectivo futuros o ajustando la tasa de descuento.

La Norma mantiene, de la versión previa de la NIC 36, el requisito de que las proyecciones de flujos de efectivo utilizadas para la determinación del valor de uso estén basadas en hipótesis fundamentadas y razonadas que representen la mejor estimación, realizada por la gerencia, del conjunto de condiciones económicas que se darán en el resto de la vida útil del activo. Sin embargo, la Norma clarifica que la gerencia:

(a) Debe evaluar la razonabilidad de las hipótesis sobre las cuales están basadas sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo realizadas en el pasado y los flujos reales.

(b) Deberá asegurarse de que las hipótesis sobre las cuales están basadas sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes son coherentes con los resultados reales obtenidos en el pasado, incorporando de la forma que sea más adecuada los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando fueron generados dichos flujos de efectivo reales.

En la versión previa de la NIC 36 se requería que las proyecciones de flujos de efectivo empleadas para determinar el valor de uso estuvieran basadas sobre los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes que hubiera aprobado la gerencia. La Norma mantiene este requerimiento, pero clarifica que las proyecciones de flujos de efectivo excluirán cualquier estimación de cobros o pagos esperados derivados de:

(a) reestructuraciones futuras que la entidad no haya acometido todavía; o

(b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

En el Apéndice A de esta Norma se incluyen guías adicionales sobre el uso de las técnicas de valor actual en la medición del valor de uso de los activos. Además, se ha llevado al Apéndice A la guía de la versión previa de la NIC 36 sobre la estimación del tipo de descuento, cuando no esté disponible directamente del mercado un tipo específico aplicable al activo.

Identificación de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo

La Norma mantiene de la versión previa de la NIC 36 el requerimiento de que, si el producto elaborado por un activo o grupo de activos se cotiza en un mercado activo, tal activo o grupo de ellos deberá ser identificado como una unidad generadora de efectivo, incluso si una parte o la totalidad de esta producción se utiliza internamente. No obstante, la versión previa de la NIC 36 obligaba a que, en tales circunstancias, se utilizara la mejor estimación que la gerencia tuviera sobre los precios futuros de mercado de los productos, al estimar los flujos de efectivo futuros empleados en la determinación del valor de uso de la unidad. También requería que cuando la entidad estimara los flujos de efectivo futuros para determinar el valor de uso de las unidades generadoras de efectivo a partir

de la producción, debía utilizarse la mejor estimación que la gerencia tuviera sobre los precios futuros de mercado de los productos. La Norma requiere que, si los cobros generados por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectados por precios internos de transferencia, la entidad deberá usar la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que puedan alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia, procediendo a estimar:

(a) los cobros futuros empleados para determinar el valor de uso del activo o de la unidad generadora de efectivo;

(b) los pagos futuros empleados para determinar el valor de uso de otros activos o de las unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.

Asignación de la plusvalía comprada a las unidades generadoras de efectivo

La versión previa de la NIC 36 requería la comprobación del deterioro de la plusvalía comprada en una combinación de negocios, como parte de la prueba de deterioro de las unidades generadoras de efectivo a las cuales estuviera asociado.

En ella se empleaba una aproximación “de abajo arriba/de arriba abajo” según la cual la plusvalía comprada era efectivamente sometida a una prueba de deterioro asignando su importe en libros a cada unidad generadora de efectivo o grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo a las que pudiera distribuirse, de una forma razonable y coherente, una parte de su importe en libros. Análogamente, la Norma requería que la plusvalía comprada en una combinación de negocios fuera sometida a una comprobación del deterioro como parte de las pruebas de deterioro de la unidad o unidades generadoras de efectivo asociadas al mismo. No obstante, la presente Norma clarifica que:

(a) La plusvalía comprada deberá, desde la fecha de adquisición, ser distribuida entre las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo adquiridas, de las que se esperen beneficios derivados de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de si otros activos o pasivos de la entidad adquirida están asignados a dichas unidades o grupos de unidades.

(b) Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya la plusvalía comprada deberá:

(i) representar el nivel más bajo dentro de la entidad al cual la plusvalía comprada se controla para efectos internos de la gerencia; y

(ii) no ser mayor que cualquier segmento, determinado indistintamente para el formato primario o secundario que la entidad utiliza en su información financiera, de acuerdo con la NIC 14 Información Financiera por Segmentos.

La Norma también clarifica lo siguiente:

(a) Si la distribución inicial de la plusvalía comprada no puede completarse antes del cierre del periodo anual en el que la combinación de negocios ha tenido lugar, dicha distribución inicial deberá completarse antes del cierre del primer periodo anual que comience después del correspondiente a la fecha de adquisición.

(b) Cuando la entidad proceda a la venta o disposición por otra vía de una operación, dentro de una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo a las cuales se hubiera distribuido la plusvalía comprada, esta plusvalía asociada con tal operación deberá ser:

(i) incluida en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado de la venta o disposición por otra vía; y

(ii) medido sobre la base de los valores relativos de la operación que se ha vendido o dispuesto por otra vía y de la porción de la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) que se mantiene, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro refleje mejor la plusvalía comprada asociada con la venta o disposición por otra vía de la citada operación.

(c) Cuando una entidad reorganice su estructura, a efectos de información financiera, de tal forma que cambie la composición de las unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades) a las cuales se ha distribuido la plusvalía comprada, esta plusvalía deberá ser redistribuida entre las unidades (o grupos de unidades) afectadas por la reorganización. La redistribución deberá realizarse empleando un valor relativo aproximado similar al utilizado cuando la entidad procede a la venta o disposición por otra vía de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), a menos que pueda demostrar que algún otro método refleja mejor qué parte de la plusvalía comprada está asociada con las unidades (o grupos de unidades) reorganizadas.

Periodicidad de las pruebas de deterioro del valor para la plusvalía comprada

La Norma permite que:

(a) Para una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido plusvalía comprada, se efectúe la comprobación del deterioro anual en cualquier momento durante un periodo anual sobre el que se informa, siempre que la prueba sea realizada cada año en las mismas fechas.

(b) Para diferentes unidades o grupos de unidades generadoras de efectivo, se realice la prueba de deterioro del valor con diferente periodicidad.

Sin embargo, si alguna de las plusvalías compradas distribuidas a una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo hubiera sido adquirida en una combinación de negocios durante el periodo anual corriente, la Norma requiere que la unidad o grupo de unidades sean sometidos a la prueba de deterioro antes de finalizar dicho periodo.

La Norma permite que los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo precedente, sobre el importe recuperable que corresponde a una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo, a las que se haya distribuido plusvalía comprada, sean usados en la prueba del deterioro para esa unidad o grupo de unidades dentro del periodo corriente, siempre que se cumplan unos requisitos específicos.

Reversión de la pérdida por deterioro de la plusvalía comprada

La versión previa de la NIC 36 requería que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en un periodo anterior para la plusvalía comprada, fuera objeto de reversión cuando dicha pérdida por deterioro hubiera sido causada por un suceso externo específico de naturaleza excepcional, cuya repetición en el futuro no se esperase y se hubieran producido posteriormente otros sucesos externos que produjeran la reversión de los efectos del anterior suceso. La presente Norma prohíbe el reconocimiento de reversión de la pérdida por deterioro de la plusvalía comprada.

Información a revelar

La Norma requiere que si alguna porción de la plusvalía comprada, adquirida durante el periodo en una combinación de negocios, no hubiera sido atribuido a ninguna unidad generadora de efectivo a la fecha de los estados financieros, la entidad deberá revelar el importe de la plusvalía comprada no distribuida, junto con las razones por las que ese importe permanece sin distribuir.

La Norma requiere revelar determinada información por cada unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo a las cuales se haya distribuido un importe en libros de la plusvalía comprada o de activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que sea significativo en comparación con el importe en libros total de la entidad para la plusvalía comprada o los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, respectivamente. Esa información está relacionada fundamentalmente con las hipótesis clave empleadas para medir el importe recuperable de tales unidades o grupos de unidades.

La Norma también requiere que se revele información específica en el caso de que la totalidad o parte del importe en libros de la plusvalía comprada o los activos intangibles con vidas útiles indefinidas se haya distribuido entre varias unidades o grupos de unidades generadoras de efectivo, en el caso de que el importe atribuido a cada unidad o grupo de unidades no resulte significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o, en su caso, de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas. Además, requiere que se revele información sobre si, en tales circunstancias, el importe recuperable de alguna de aquéllas unidades o grupos de unidades está basado en las mismas hipótesis clave, así como sobre si la suma del valor en libros de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que han sido distribuidas a esas unidades, es significativa en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o, en su caso, de los activos intangibles con vidas indefinidas.

Norma Internacional de Contabilidad No. 36

Deterioro del Valor de los Activos

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, salvo los siguientes:

- (a) inventarios (véase la NIC 2, Inventarios);
- (b) activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);
- (c) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12, Impuesto a las Ganancias);
- (d) activos procedentes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 19, Beneficios a los Empleados);
- (e) activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición;

(f) propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable (véase la NIC 40, Propiedades de Inversión);

(g) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se valoren según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta (véase la NIC 41, Agricultura).

(h) 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 4 Contratos de Seguro; y

(i) activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas.

3. Esta Norma no es de aplicación a las inventarios, a los activos derivados de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de elementos en desapropiación que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes aplicables a estos activos establecen los requisitos para su reconocimiento y medición.

4. Esta Norma es de aplicación a los activos financieros clasificados como:

(a) entidades subsidiarias, según se definen en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Separados;

(b) entidades asociadas, según se definen en la NIC 28, Inversiones en Entidades Asociadas; y

(c) negocios conjuntos, según se definen en la NIC 31, Participaciones en Negocios Conjuntos.

Para el deterioro del valor de otros activos financieros, véase la NIC 39.

5. Esta Norma no es de aplicación a los activos financieros que se encuentren incluidos dentro del alcance de la NIC 39, a las propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable de acuerdo con la NIC 40, ni a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se valoren según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC.

41. Sin embargo, esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revaluado (es decir, valor razonable) de acuerdo con otras Normas, como el modelo de revaluación de la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo. La determinación de si un activo revaluado puede haberse deteriorado, dependerá de los criterios aplicados para determinar el valor razonable:

(a) Si el valor razonable del activo fuese su valor de mercado, la única diferencia entre el valor razonable del activo y su valor razonable menos los costos de venta,

son los costos incrementales que se deriven directamente de la venta o disposición por otra vía del activo:

(i) Si los costos de venta o disposición por otra vía son insignificantes, el importe recuperable del activo revaluado será necesariamente próximo a, o mayor que, su valor revaluado (es decir, valor razonable). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.

(ii) Si los costos de venta o disposición por otra vía no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de venta del activo revaluado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, se reconocerá el deterioro del valor del activo revaluado, si su valor en uso es inferior a su valor revaluado (es decir, valor razonable). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, la entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro del valor de su valor.

(b) Si el valor razonable del activo se determinase con un criterio distinto de su valor de mercado, su valor revaluado (es decir, valor razonable) podría ser superior o inferior a su importe recuperable. Por tanto, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, la entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro de su valor.

Definiciones

6. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Mercado activo es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:

- (a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;
- (b) normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento; y
- (c) los precios están disponibles al público.

Fecha del acuerdo en una combinación de negocios es la fecha en que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo, entre las partes que participan en la combinación, es aquella en que han aceptado la oferta de la entidad adquirente un número de propietarios de la adquirida que sea suficiente para obtener el control sobre la misma.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación o amortización acumuladas y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Activos comunes de la entidad son activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Costos de venta o disposición por otra vía son los costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

Importe depreciable o amortizable de un activo es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

Depreciación (Amortización) es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.*

* En el caso de un activo intangible, el término ‘amortización’ generalmente se usa en lugar de ‘depreciación’. Los dos términos tienen el mismo significado.

Valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor de uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Identificación de un activo que podría estar deteriorado

7. En los párrafos 8 a 17 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero son aplicables tanto a un

activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

(a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.

(b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía comprada, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía comprada.

(c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Los requisitos adicionales para un activo individual se establecen en los párrafos 117 a 121, para una unidad generadora de efectivo en los párrafos 122 y 123, y para la plusvalía comprada en los párrafos 124 y 125.

(d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para (a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.

(b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía comprada, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía comprada.

(c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Los requisitos adicionales para un activo individual se establecen en los párrafos 117 a 121, para una unidad generadora de efectivo en los párrafos 122 y 123, y para la plusvalía comprada en los párrafos 124 y 125.

(d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para (a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la medición del importe recuperable.

En estas reglas, se utiliza el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.

(b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía comprada, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía comprada.

(c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Los requisitos adicionales para un activo individual se establecen en los párrafos 117 a 121, para una unidad generadora de efectivo en los párrafos 122 y 123, y para la plusvalía comprada en los párrafos 124 y 125.

(d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo. Los párrafos 134 a 137 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido la plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

8. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En los párrafos 12 a 14 se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliera alguno de esos indicadores, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por lo descrito en el párrafo 10, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presentase indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

9. La entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

10. Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad también:

(a) Comprobará anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe

recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si un activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

(b) Comprobará anualmente el deterioro del valor de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

11. La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

12. Al evaluar si existe algún indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes extremos:

Fuentes externas de información

(a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

(d) El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

(e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad.

Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes de venta o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida.*

(g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el desempeño económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

13. La lista del párrafo 12 no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios para detectar que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo que también le obligaría a determinar el importe recuperable del activo o, en el caso de la plusvalía comprada, a comprobar el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

14. La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

(a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;

* Una vez que un activo cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o es incluido en un grupo de elementos en desapropiación que se ha clasificado como mantenido para la venta), se excluirá del alcance de esta Norma y se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas.

(b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;

(c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o

(d) pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

15. Como se indica en el párrafo 10, esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o todavía no disponible para su uso, así como de la plusvalía comprada.

Independientemente del momento en que se apliquen los requerimientos del párrafo 10, el concepto de materialidad o importancia relativa se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo

es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados en el párrafo 12.

16. Como ilustración de lo indicado en el párrafo 15, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

(a) Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizado al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectado por el incremento de esas tasas de mercado. Por ejemplo, los incrementos en las tasas de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en la tasa de descuento aplicado para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.

(b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizado al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectado por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

(i) Es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos futuros de efectivo se vean aumentados (por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos ordinarios para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado); o

(ii) Es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte un deterioro del valor que sea significativo.

17. Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe recuperable

18. Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. En los párrafos 19 a 57 se establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

19. No siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor, y por tanto no sería necesario calcular el otro valor.

20. Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

21. Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

22. El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 65 a 103), a menos que:

- (a) el valor razonable del activo menos los costos de venta sea mayor que su importe en libros; o
- (b) se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de venta, y este último importe pueda ser determinado.

23. En algunos casos, para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma.

Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

24. El párrafo 10 requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

(a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

(b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y

(c) que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos costos de venta

25. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía del activo.

26. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta sería el precio de mercado del activo, menos los costos de venta o disposición por otra vía. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.

27. Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad podría obtener, en la fecha del balance, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de venta o disposición por otra vía. Para determinar este importe, la entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable del activo menos los costos de venta no reflejará una venta forzada, salvo que la gerencia se vea obligada a vender inmediatamente.

28. Los costos de venta o disposición por otra vía, diferentes de aquellos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NIC 19, Beneficios a los Empleados) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la venta o disposición por otra vía de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la venta o disposición por otra vía.

29. En ocasiones, la venta o disposición por otra vía de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de venta del conjunto formado por el activo y el pasivo.

En el párrafo 78 se explica cómo tratar tales casos.

Valor en uso

30. Los siguientes elementos deben reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y

(e) otros factores, como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

31. La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

- (a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su venta o disposición por otra vía final;
- y
- (b) aplicar la tasa de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

32. Los elementos identificados en los apartados (b), (d) y (e) del párrafo 30 pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en la tasa de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o distribución temporal de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir la media ponderada de todos los posibles resultados. En el Apéndice A se proporcionan guías adicionales sobre el uso de las técnicas del cálculo del valor presente en la determinación del valor en uso de un activo.

Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

33. En la determinación del valor en uso la entidad:

- (a) Basará las proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la entidad.
- (b) Basará las proyecciones de flujos de efectivo en los presupuestos o previsiones de tasa financiero más recientes, que hayan sido aprobados por la gerencia, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del desempeño de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o previsiones cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.
- (c) Estimaré las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones de tasa financiero más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en tales presupuestos o previsiones, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente en el tiempo. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para el país o países en los

que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

34. La gerencia evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La gerencia se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean uniformes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.

35. Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o previsiones de tasa financiero, que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos superiores a cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la gerencia sobre los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos o previsiones más recientes, para un máximo de cinco años. La gerencia puede utilizar proyecciones de flujos de efectivo, basadas en los presupuestos o previsiones de tasa financiero, para un periodo mayor de cinco años, siempre que esté segura de que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, para predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.

36. Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estimarán extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones financieros, utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.

37. Cuando las condiciones sean favorables, es probable que entren competidores en el mercado y limiten el crecimiento. Por tanto, las entidades podrían tener dificultades para superar la tasa media de crecimiento histórica a largo plazo (por ejemplo, veinte años), referida a los productos, sectores industriales, país o países en los que la entidad opera, o al mercado en el que el activo se utiliza.

38. Al usar información de presupuestos o previsiones de tasa financiero, la entidad considerará si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación de la gerencia sobre el conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

39. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

- (a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- (b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
- (c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la venta o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

40. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos nominales. Si la tasa de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).

41. Las proyecciones de las salidas de efectivo incluyen aquéllas relacionadas con el mantenimiento diario del activo, así como los futuros gastos generales que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre unas bases razonables y uniformes, a la utilización del activo.

42. Cuando el importe en libros del activo todavía no incluya la totalidad de las salidas de efectivo que se efectuarán antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una estimación de cualquier salida de efectivo en la que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo todavía no completado.

43. Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

- (a) Entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y
- (b) Pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones o provisiones).

44. Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras que se espera que surjan de:

(a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o

(b) la mejora o aumento del desempeño del activo.

45. Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado

actual, el valor en uso no reflejará:

(a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o

(b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el desempeño del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de dichas salidas de efectivo.

46. Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto es un cambio significativo en la actividad llevada a cabo por la entidad o en la manera en que está gestionada. En la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y

Pasivos Contingentes, se especifica cuándo la entidad está comprometida en una reestructuración.

47. Cuando una entidad se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la entidad se involucre en tal proceso de reestructuración:

(a) al determinar el valor en uso, sus estimaciones de entradas y salidas futuras de

flujos de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos y provisiones de tasa financiero más recientes aprobados por la gerencia); y

(b) sus estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se

incluirán en la provisión por reestructuración, según lo establecido en la NIC 37.

48. Hasta que la entidad lleve a cabo las salidas de efectivo necesarias para mejorar o potenciar el desempeño del activo, las estimaciones de flujos futuros de efectivo no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que se espere se deriven del incremento de los beneficios económicos asociados con las salidas de efectivo (véase el Ejemplo ilustrativo 6).

49. Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual. Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma. De forma similar, cuando un activo individualmente

considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de los componentes con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

50. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

(a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni

(b) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

51. Los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar la tasa de descuento. De otro modo, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor temporal del dinero está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, esos flujos de efectivo excluirán las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. De forma similar, puesto que la tasa de descuento se determina antes impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto a las ganancias.

52. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la venta o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costos estimados de la venta o disposición por otra vía.

53. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar) por la venta o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, se determinará de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto si en la estimación de esos flujos netos de efectivo:

(a) La entidad ha utilizado precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquéllas en las que el activo será utilizado.

(b) La entidad ha ajustado esos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la venta o disposición por otra vía del activo.

Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

54. Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento adecuado para esa moneda. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

Tasa de descuento

55. La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:

(a) al valor temporal del dinero; y

(b) a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

56. Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo, es el desempeño que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la entidad espera obtener del activo. Este tasa de descuento se estimará a partir de la tasa implícito en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el costo medio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. No obstante, la tasa de descuento empleado para determinar el valor en uso de un activo no reflejará los riesgos para

los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis se vería duplicado.

57. Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. En el Apéndice A se incluyen guías adicionales sobre la estimación de la tasa de descuento en estas circunstancias.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

58. En los párrafos 59 a 64 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía comprada. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y la plusvalía comprada se abordan en los párrafos 65 a 108.

59. El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros.

Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor.

60. La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

61. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la pérdida por deterioro del

valor correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra los superávits de revaluación, hasta el límite del importe de la reserva de revaluación para ese activo.

62. Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

63. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

64. Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal, de acuerdo con la NIC 12, Impuesto a las Ganancias (véase el Ejemplo 3).

Unidades generadoras de efectivo y plusvalía comprada

65. En los párrafos 66 a 108 se establecen los requisitos para identificar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo y a la plusvalía comprada.

Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo

66. Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).

67. El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

(a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

(b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos. En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

68. Como se define en el párrafo 6, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al citado activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

69. Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y otros medios equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la gerencia controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la gerencia adopta las decisiones de continuar o vender o disponer por otra vía de los activos y operaciones de la entidad. El ejemplo ilustrativo 1 proporciona algunos ejemplos de identificación de unidades generadoras de efectivo.

70. Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la gerencia sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:

- (a) las entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y
- (b) las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.

71. Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos, sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en los presupuestos o previsiones de tasa financiero, que se relacionen con esta unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta

información si los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

72. Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un periodo a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tasas de activos, salvo que se justifique un cambio.

73. Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este periodo, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en periodos anteriores, o que las tasas de activos que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 130 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

74. El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de la unidad y su valor en uso. Para los propósitos de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, las referencias efectuadas en los párrafos 19 a 57 al término “activo” se entenderán hechas a la “unidad generadora de efectivo”.

75. El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.

76. El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

(a) incluirá el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y

(b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Esto es así porque el valor razonable menos los costos de venta, así como el valor en uso de una unidad generadora de efectivo, se determinan excluyendo los flujos de efectivo relacionados con los activos que no forman parte de la unidad y con los pasivos que ya se hayan contabilizado (véanse los párrafos 28 y 43).

77. Cuando se agrupan los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar las corrientes relevantes de entradas de efectivo. De otro modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor.

En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable y uniforme a la unidad en cuestión. Este podría ser el caso de la plusvalía comprada o de los activos comunes de la entidad, como la sede social. En los párrafos 80 a 103 se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

78. Podría ser necesario considerar algunos pasivos reconocidos para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto podría ocurrir si la venta o disposición por otra vía de la citada unidad, obligase al comprador a asumir un pasivo. En este caso, el valor razonable menos los costos de venta (o el flujo de efectivo estimado procedente de la venta, o disposición por otra vía, al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta estimado de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la venta o disposición por otra vía. Para llevar a cabo una adecuada comparación, entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

79. Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas a cobrar u otros activos financieros) o pasivos que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones y otras provisiones). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

Plusvalía comprada

Distribución de la plusvalía comprada a las unidades generadoras de efectivo

80. Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se esperen beneficiar de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya la plusvalía comprada:

(a) representará el nivel más bajo dentro de la entidad al cual la plusvalía comprada es controlado a efectos de gestión interna; y

(b) no será mayor que un segmento principal o secundario de la entidad, determinados de acuerdo con la NIC 14 Información Financiera por Segmentos.

81. La plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios representa un pago realizado por el adquirente, en concepto de los beneficios económicos futuros derivados de los activos que no pueden ser individualmente identificados y reconocidos por separado. La plusvalía comprada no genera flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo. Algunas veces la plusvalía comprada no puede ser distribuida, basándose en criterios que no sean arbitrarios, entre las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo dentro de la entidad al cual la plusvalía comprada es controlada a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un número de unidades generadoras de efectivo con las que la plusvalía comprada se relaciona, pero no puede ser distribuida entre ellas. Las referencias contenidas en los párrafos 83 a 99 a las unidades generadoras de efectivo, entre las que se distribuye la plusvalía comprada, se entenderán también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía comprada.

82. La aplicación de los requisitos del párrafo 80 conducirá a la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía comprada a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que la plusvalía comprada estaría naturalmente asociada. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

83. Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido una plusvalía comprada con el propósito de comprobar el deterioro del valor, podría no coincidir con el nivel al que la plusvalía comprada es distribuida de acuerdo con la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, a efectos de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NIC 21 exige a la entidad distribuir la plusvalía comprada a niveles relativamente bajos con el fin de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar el deterioro del valor de la plusvalía comprada al mismo nivel, a menos que también se controle la plusvalía comprada a ese nivel a efectos de gestión interna.

84. Si la distribución inicial de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios no pudiera completarse antes del cierre del periodo anual en el que la combinación de negocios tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer periodo anual que comience después de la fecha de adquisición.

85. De acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, si la contabilización inicial de una combinación de negocios pudiera determinarse sólo de forma provisional, al final del periodo en que la misma se efectúe, la entidad adquirente:

- (a) contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales; y
- (b) reconocerá, a los efectos de completar la contabilización inicial, cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales, dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial de la plusvalía comprada adquirida en la combinación antes del cierre del periodo anual en el que se efectuó la combinación de negocios. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información exigida en el párrafo 133.

86. Si se ha distribuido la plusvalía comprada a una unidad generadora de efectivo y la entidad vende o dispone por otra vía de una operación dentro de esa unidad, la plusvalía comprada asociada a la operación:

- (a) se incluirá en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado procedente de la venta o disposición por otra vía; y
- (b) se medirá a partir de los valores relativos de la operación vendida o dispuesta por otra vía y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor la plusvalía comprada asociada con la operación vendida o dispuesta por otra vía.

87. Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía comprada, se redistribuirá el importe de la misma entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad venda o disponga por otra vía de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleje mejor la plusvalía comprada asociada con las unidades reorganizadas.

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía comprada

88. Cuando, según se determina en el párrafo 81, la plusvalía comprada se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no ha podido ser distribuida a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo la plusvalía comprada, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

89. Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 88, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la

unidad generadora de efectivo, el párrafo 10 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90. Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido la plusvalía comprada, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluido la plusvalía comprada, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y la plusvalía comprada atribuida a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.

Intereses minoritarios

91. De acuerdo con la NIIF 3, la plusvalía comprada reconocida en una combinación de negocios representa la plusvalía comprada adquirida por una controladora en base a su participación en la propiedad, y no el importe de la plusvalía comprada controlada por la misma como resultado de la combinación de negocios. En consecuencia, la plusvalía comprada atribuible a los intereses minoritarios no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la controladora. Por consiguiente, si existieran intereses minoritarios en una unidad generadora de efectivo, a la que se hubiera distribuido plusvalía comprada, el importe en libros de esa unidad comprenderá:

- (a) tanto la participación de la controladora como la que corresponde a los intereses minoritarios en los activos netos de la unidad; y
- (b) la participación de la controladora en la plusvalía comprada.

No obstante, parte del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, determinado de acuerdo con esta Norma, será atribuible a los intereses minoritarios en la plusvalía comprada.

92. Consecuentemente, y a los efectos de la comprobación del deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía comprada de las que no se tiene la propiedad total, se ajustará teóricamente el importe en libros de esa unidad, antes de ser comparado con su importe recuperable. Este ajuste se realizará, añadiendo al importe en libros de la plusvalía comprada distribuida a la unidad, la plusvalía comprada atribuible a los intereses minoritarios. El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104, reduciendo en primer lugar, el importe en libros de la plusvalía comprada distribuida a la unidad.

93. No obstante, debido a que la plusvalía comprada se reconoce sólo hasta el límite de la participación de la controladora, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con la plusvalía comprada se repartirá entre la atribuible a la controladora y la atribuible a los intereses minoritarios, pero sólo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor de la plusvalía comprada.

94. Si la pérdida total por deterioro del valor, relativa al plusvalía comprada, fuera menor que el monto en el que el importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo excede a su importe recuperable, el párrafo 104 exige que el exceso sobrante sea distribuido entre los otros activos de la unidad, prorrateándolo en función del importe en libros de cada activo perteneciente a la unidad.

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

96. La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo, a la que se haya distribuido plusvalía comprada, se podrá efectuar en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha cada periodo. Las diferentes unidades generadoras de efectivo podrían comprobar el deterioro del valor en fechas diferentes. Sin embargo, si la totalidad o alguno de los fondos de comercio atribuidos a una unidad generadora de efectivo hubieran sido adquiridos en una combinación de negocios durante el periodo anual corriente, esta unidad comprobará su deterioro del valor antes de la finalización del periodo anual corriente.

97. Si se comprobase el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido plusvalía comprada, al mismo tiempo que las unidades que contienen la plusvalía comprada, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga la plusvalía comprada. De forma similar, si se comprobase el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido la plusvalía comprada, al mismo tiempo que el grupo de unidades que contenga la plusvalía comprada, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga la plusvalía comprada.

98. En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuido plusvalía comprada, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga la plusvalía comprada. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene la plusvalía comprada. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen la plusvalía comprada. En

estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía comprada.

99. Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía comprada, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (a) los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;
- (b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y
- (c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad, sea remota.

Activos comunes de la entidad

100. Los activos comunes de la entidad incluyen activos del grupo o de las divisiones, como el edificio que constituye la sede social de la entidad o de una de las divisiones, el equipamiento informático de uso común o el centro de investigación de la entidad. La estructura de la entidad es la que determina si un activo en particular cumple la definición de esta Norma de activo común de la entidad, para una unidad generadora de efectivo en particular. Las características distintivas de los activos comunes son que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos, y que su importe en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.

101. Puesto que los activos comunes de la entidad no generan entradas de efectivo de forma separada, el importe recuperable de un activo común individualmente considerado, no puede ser calculado a menos que la gerencia haya decidido venderlo disponer de él por otra vía. Como consecuencia de esto, si existiera algún indicio de que el activo común puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo, o grupo de unidades generadoras, a la que pertenezca dicho activo común, y se comparará con el importe en libros que corresponda a la unidad o grupo de

unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

102. Al comprobar si una determinada unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor, la entidad identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. Si una parte del importe en libros de un activo común de la entidad:

(a) Puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a esa unidad, la entidad comparará el importe en libros de la unidad, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

(b) No puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a la unidad, la entidad:

(i) Comparará el importe en libros de la unidad, excluyendo los activos comunes a la entidad, con su importe recuperable y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.

(ii) Identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo que incluya a la unidad generadora que se esté considerando y al cual el importe en libros de los activos comunes de la entidad puede ser distribuido sobre una base razonable y uniforme.

(iii) Y, por último, comparará el importe en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad atribuido a ese grupo de unidades, con el importe recuperable del grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

104. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía comprada o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

(a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y

(b) a continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60.

105. Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo

104, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- (c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

106. Si fuera impracticable estimar el importe recuperable de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario de la pérdida por deterioro del valor entre los activos de la unidad que sean diferentes de la plusvalía comprada, puesto que todos estos activos de la unidad generadora de efectivo operan conjuntamente.

107. Si no se pudiera determinar el importe recuperable de un activo individual (véase el párrafo 67):

- (a) Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el activo siempre que su importe en libros fuera superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costos de venta y el valor que le corresponda tras la distribución realizada según los procedimientos descritos en los párrafos 104 y 105.
- (b) No se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costos de venta del activo fuese inferior a su importe en libros.

108. Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 104 y 105, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, fuera requerido por otra Norma.

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

109. En los párrafos 110 a 116 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En dichos requisitos se utiliza el término “activo”, pero las disposiciones son aplicables por igual a los activos individuales y a las unidades generadoras de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para la plusvalía comprada en los párrafos 124 a 125.

110. La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

111. Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.
- (b) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.
- (c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de desempeño de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

Fuentes internas de información

- (d) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad.

Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el desempeño del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

(e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el desempeño económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

112. Los indicios de potenciales reducciones de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 111 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 12.

113. Si existieran indicios de que una pérdida por deterioro del valor, reconocida para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o ha disminuido, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación o el valor residual podrían necesitar ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma que sea aplicable al activo, incluso si no se revirtiera la pérdida por deterioro del valor para dicho activo.

114. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía comprada, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 117. Este incremento se designa como una reversión de la pérdida por deterioro del valor.

115. La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció la última pérdida por deterioro del valor del activo. El párrafo 130 exige a la entidad identificar los cambios en las estimaciones que han producido el incremento en el potencial estimado de servicio.

116. El valor en uso de un activo puede ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor presente de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado. Por tanto, una pérdida por deterioro del valor no se revertirá por causa del paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina “reversión del proceso de descuento”), incluso si el importe recuperable del activo llegue a ser mayor que su importe en libros.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual

117. El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

118. Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la Norma aplicable al activo.

119. La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía comprada, se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilizase según su valor revaluado, siguiendo otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

120. La reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado, se acreditará directamente al patrimonio neto, aumentando el importe de las reservas por revaluación. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente en el resultado del periodo, la reversión también se reconocerá en el resultado del periodo.

121. Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

122. El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía comprada, prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con el párrafo 119.

123. Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 122, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:

- (a) su importe recuperable (si pudiera determinarse); y
- (b) el importe en libros (neto de depreciación o depreciación) que se hubiera determinado de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en los periodos anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando la plusvalía comprada.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía comprada

124. Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía comprada no revertirá en los periodos posteriores.

125. La NIC 38, Activos Intangibles, prohíbe el reconocimiento de un plusvalía comprada generado internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía comprada, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía comprada generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía comprada adquirida.

Información a revelar

126. La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

- (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado de resultados en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.
- (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado de resultados en que tales reversiones estén incluidas.
- (c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.
- (d) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

127. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.

128. La información exigida por el párrafo 126 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

129. Una entidad que revele información segmentada de acuerdo con la NIC 14 Información Financiera por Segmentos revelará, para cada uno de los segmentos principales, la siguiente información:

- (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, tanto en el resultado del periodo como directamente en el patrimonio neto durante el periodo.
- (b) el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro del valor, reconocidas tanto en el resultado del periodo, como directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

130. La entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el periodo para un activo individual, incluyendo la plusvalía comprada, o para una unidad generadora de efectivo:

- (a) los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.
- (b) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida.
- (c) para cada activo individual:
 - (i) la naturaleza del activo; y
 - (ii) si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NIC 14, el segmento principal al que pertenece el activo.
- (d) para cada unidad generadora de efectivo:
 - (i) una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la entidad, según se definen en la NIC 14);
 - (ii) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el periodo, por cada clase de activos y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NIC 14, por cada segmento principal de información; y
 - (iii) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

(e) si el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso.

(f) en el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costos de venta, los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo si se hace por referencia a un mercado activo).

(g) en el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizados en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.

131. la entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 130:

(a) las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

(b) los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

132. Se aconseja a la entidad que revele información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe recuperable de los activos (o de las unidades generadoras de efectivo). No obstante, el párrafo 134 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando la plusvalía comprada o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.

133. Si, de acuerdo con el párrafo 84, alguna parte de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios durante el periodo no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) en la fecha de los estados financieros, se revelarán tanto el importe de la plusvalía comprada no distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen una plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas

134. La entidad revelará la información exigida en los apartados (a) hasta (f) siguientes para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se hayan distribuido a esa unidad (o grupo de

unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, respectivamente:

(a) El importe en libros de la plusvalía comprada distribuida a la unidad (o grupo de unidades).

(b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades).

(c) La base sobre la cual ha sido determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, valor en uso o valor razonable menos los costos de venta).

(d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor en uso:

(i) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(iii) El periodo sobre el cual la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la gerencia y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

(iv) La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica.

(v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

(e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costos de venta.

Cuando el valor razonable menos los costos de venta no se haya determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad (grupo de unidades), se revelará la siguiente información:

(i) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de venta.

Hipótesis clave son aquéllas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

(i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

(ii) el valor asignado a la o las hipótesis clave.

(iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

135. Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía comprada, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía comprada o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía comprada o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

(a) La suma del importe en libros de la plusvalía comprada distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades).

(b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades).

(c) Una descripción de las hipótesis clave.

(d) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información

externa y, si no lo fueran, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

(e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

(i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

(ii) el valor asignado a la o las hipótesis clave.

(iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

136. Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 24 ó 99, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupo de unidades) en el periodo corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

138. Si la entidad elige, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la entrada en vigor establecida en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma de forma prospectiva desde esa misma fecha

139. En otro caso, la entidad aplicará esta Norma:

(a) al plusvalía comprada y a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para los cuales la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

(b) a los demás activos de forma prospectiva, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004.

140. A las entidades a las cuales se aplique el párrafo 139, se les aconseja aplicar las exigencias de esta Norma antes de la entrada en vigor especificada en dicho párrafo 139. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de su entrada en vigor, también deberá aplicar en la misma fecha, la NIIF 3 y la NIC 38 Activos Intangibles (revisada en 2004).

Derogación de la NIC 36 (emitida en 1998)

141. Esta Norma reemplaza a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (emitida en 1998).

Apéndice A

Empleo de las técnicas de valor presente para calcular el valor en uso

Este Apéndice es parte integrante de la Norma. En él se suministran guías para utilizar las técnicas de valor presente en la determinación del valor en uso. Aunque en la guía se usa el término “activo”, es igualmente de aplicación a grupos de activos que formen una unidad generadora de efectivo.

Los componentes del cálculo del valor presente

A1. Los siguientes elementos, tomados conjuntamente, captan las diferencias económicas entre activos:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros, o en casos más complejos, de las series de flujos de efectivo que la entidad espere obtener del activo;
- (b) expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de aparición de esos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) otros factores, algunos de los cuales no son identificables (como la iliquidez), que los participantes en el mercado reflejarían al medir los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

A2. Este Apéndice contrasta dos enfoques para calcular el valor presente, cualquiera de ellos se puede aplicar, dependiendo de las circunstancias, para estimar el valor en uso de un activo. Bajo el enfoque ‘tradicional’ los ajustes correspondientes a los factores (b) hasta (e), descritos en el párrafo A1, se recogen de forma implícita en la tasa de descuento. Bajo el enfoque del “flujo de efectivo esperado”, los factores (b), (d) y (e) causan ajustes para alcanzar unos flujos de efectivo esperados que se ajusten al riesgo. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de aparición de los flujos de efectivo futuros, el resultado final deberá reflejar el valor presente esperado de los flujos

de efectivo futuros, es decir, a través de la media ponderada de todos los resultados posibles.

Principios generales

A3. Las técnicas empleadas para estimar los flujos de efectivo futuros y la tasa de interés variarán de una situación a otra, dependiendo de las circunstancias que rodeen al activo en cuestión. No obstante, los principios generales siguientes guían cualquier aplicación de las técnicas de valor presente en la medición de activos.

(a) Las tasas de interés, utilizadas para descontar los flujos de efectivo, reflejarán hipótesis que sean uniformes con las inherentes a los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis puede ser tenido en cuenta dos veces o bien ignorado. Por ejemplo, podría aplicarse una tasa de descuento del 12% a los flujos de efectivo contractuales de un préstamo concedido. Esa tasa refleja las expectativas sobre los futuros impagos de préstamos con características particulares. Ese mismo tasa del 12% no debería ser usado para descontar flujos de efectivo esperados, ya que dichos flujos de efectivo ya reflejan las hipótesis sobre futuros impagos que se asumen.

(b) Los flujos de efectivo estimados y las tasas de descuento deben estar libres de sesgo y de otros factores no relacionados con el activo en cuestión. Por ejemplo, la sobreestimación deliberada de los flujos de efectivo netos estimados, con el fin de aparentar rentabilidad futura de un activo, introduce un sesgo en la medición.

(c) Los flujos de efectivo estimados o las tasas de descuento deben ser reflejo del rango de los resultados posibles, pero no del desenlace más probable, ni tampoco del importe máximo o mínimo posible.

Enfoques tradicional y del efectivo esperado para el cálculo del valor presente

Enfoque tradicional

A4. Las aplicaciones contables del valor presente han usado tradicionalmente un único conjunto de flujos de efectivo estimados, y una única tasa de descuento, descrita a menudo como “la tasa que corresponde al riesgo”. En efecto, el enfoque tradicional asume por convención que una única tasa de interés puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros, así como la prima de riesgo adecuada. En consecuencia, el enfoque tradicional pone mayor énfasis en la selección de la tasa de descuento.

A5. En algunas circunstancias, tales como aquéllas en las que pueden observarse activos comparables en el mercado, el enfoque tradicional es relativamente fácil de aplicar. Para activos con flujos de efectivo contractuales, resulta uniforme con

la manera en que los participantes en el mercado describen los activos, como cuando dicen “un bono al 12 por ciento”.

A6. Sin embargo, el enfoque tradicional puede no resultar adecuado para tratar algunos problemas complejos de medición, tales como la medición de activos no financieros, en los que no exista mercado ni para la partida ni para otros elementos

comparables. La correcta búsqueda del “tasa que corresponde al riesgo” exige analizar, al menos, dos elementos –el activo que se puede encontrar en el mercado y tiene una tasa de interés observable y el activo que está siendo medido–. La tasa de descuento adecuado para los flujos de efectivo que están siendo medidos, debe inferirse de la tasa de interés observable en ese otro activo. Para hacer esa inferencia, las características de los flujos de efectivo del otro activo deben ser similares a aquellas inherentes al activo que esta siendo objeto de medición. En consecuencia, el evaluador debe hacer lo siguiente:

- (a) identificar el conjunto de flujos de efectivo que se van a descontar;
- (b) identificar otro activo en el mercado que aparente tener características similares en sus flujos de efectivo;
- (c) comparar los conjuntos de flujos de efectivo de los dos elementos, para asegurarse de que son similares (por ejemplo, ¿ambos son flujos de efectivo contractuales, o uno es contractual y el otro es un flujo de efectivo estimado?);
- (d) evaluar si existe un componente en uno de los elementos que no está presente en el otro (por ejemplo, ¿la liquidez de uno es menor que la del otro?); y
- (e) evaluar si es probable que ambos conjuntos de flujos de efectivo se comporten (esto es, varíen), de un modo similar ante un cambio en las condiciones económicas.

Enfoque del flujo de efectivo esperado

A7. El enfoque del flujo de efectivo esperado es, en algunas situaciones, una herramienta de medición más efectiva que el enfoque tradicional. En el desarrollo de la medición, el enfoque del flujo de efectivo esperado emplea todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo, en lugar de un único flujo de efectivo más probable. Por ejemplo, un flujo de efectivo podría ser de 100 u.m., 200 u.m. ó 300 u.m., con probabilidades del 10, 60 y 30 por ciento, respectivamente. El flujo de efectivo esperado es de 220 u.m. El enfoque del flujo de efectivo esperado difiere del enfoque tradicional al centrarse en el análisis directo de los flujos de efectivo en cuestión y en pronunciamientos más explícitos sobre las hipótesis empleadas en la medición.

A8. El enfoque del flujo de efectivo esperado permite también usar las técnicas del valor presente cuando la distribución temporal de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre. Por ejemplo, un flujo de efectivo de 1000 u.m. podría

recibirse en uno, dos o tres años con probabilidades del 10 por ciento, 60 por ciento y 30 por ciento, respectivamente.

10. El empleo de probabilidades es un elemento esencial del enfoque del flujo de efectivo esperado. Algunos se cuestionan si la asignación de probabilidades a las estimaciones altamente subjetivas sugiere una precisión mayor de la que, en realidad, existe. Sin embargo, la adecuada aplicación del enfoque tradicional (como se describe en el párrafo A6), requiere la misma estimación y subjetividad sin darse la transparencia de cálculo que tiene el enfoque del flujo de efectivo esperado.

A11. Muchas de las estimaciones desarrolladas en la práctica actual ya incorporan, informalmente, los elementos del flujo de efectivo esperado. Además, los contables, a menudo, se enfrentan con la necesidad de medir un activo utilizando información limitada acerca de las probabilidades de los posibles flujos de efectivo.

A12. La aplicación del enfoque del flujo de efectivo esperado está sujeta a la restricción costo-beneficio. En algunos casos, una entidad podría tener acceso a muchos datos y podría ser capaz de desarrollar múltiples escenarios de flujos de efectivo. En otros casos, la entidad no podría obtener más que una idea o pronunciamiento general sobre la variabilidad de los flujos de efectivo, sin incurrir en costos sustanciales. La entidad necesita equilibrar el costo de obtener información adicional comparándolo con la relevancia adicional que tal información proporcionará a la medición.

A13. Algunos mantienen que las técnicas del flujo de efectivo esperado son inadecuadas para la medición de un elemento individual o para un elemento con un número limitado de posibles resultados. Los partidarios de esta opinión exponen el ejemplo de un activo con dos posibles resultados: un 90 por ciento de probabilidad de que el flujo de efectivo sea 10 u.m. y un 10 por ciento de probabilidad de que sea 1.000 u.m. Observan que el flujo de efectivo esperado en ese ejemplo es 109, y critican ese resultado, por considerar que no es representativo de ninguno de los importes que podrían, en última instancia, ser pagados.

A14. Aserciones como la expuesta en el párrafo anterior sólo reflejan el desacuerdo implícito con el objetivo de medición. Si el objetivo es la acumulación de costos en los que se va a incurrir, el flujo de efectivo esperado podría no producir una estimación fiable y realista de los costos esperados. Sin embargo, esta Norma se ocupa de la medición del importe recuperable de un activo. El importe recuperable del activo, en el ejemplo anterior, probablemente no será 10 u.m., aunque sea el flujo de efectivo más probable. Esto es debido a que la medición de 10 u.m. no incorpora la incertidumbre del flujo de efectivo en la medición del activo. Más bien, el flujo de efectivo incierto se presenta como si

fuera un flujo de efectivo cierto. Ninguna entidad racional vendería un activo con esas características por 10 u.m.

Tasa de descuento

A15. Con independencia del enfoque que la entidad adopte para medir el valor en uso de un activo, la tasa de descuento empleada para descontar los flujos de efectivo no debe reflejar los riesgos que ya han sido tenidos en cuenta para ajustar los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.

A16. Cuando la tasa que corresponda a un activo específico no esté disponible directamente del mercado, la entidad usará sustitutos para estimar la tasa de descuento. El propósito es realizar, lo mejor posible, una evaluación de mercado de:

- (a) el valor temporal del dinero, para los periodos que transcurran hasta el final de la vida útil del activo; y
- (b) los factores (b), (d) y (e) descritos en el párrafo A1, en la medida en que los mismos no hayan sido ya la causa de ajustes para la obtención de los flujos de caja estimados.

A17. Como punto de partida al hacer tal estimación, la entidad podría tener en cuenta las siguientes tasas:

- (a) el costo medio ponderado del capital, determinado empleando técnicas tales como el modelo de precios de los activos financieros;
- (b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y
- (c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

A18. No obstante, esas tasas deberían ser ajustadas:

- (a) para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y
- (b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados.

Deben considerarse riesgos tales como el riesgo-país, el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de precio.

A19. La tasa de descuento es independiente de la estructura de capital de la entidad y del modo en que la entidad financie la compra del activo, lo que es debido a que los flujos futuros de efectivo esperados que se derivan del activo no dependen del modo en que la entidad financie la compra de dicho activo.

A20. El párrafo 55 exige que la tasa de descuento empleado sea antes de impuestos. En consecuencia, cuando la base usada para estimar la tasa de descuento sea después de impuestos, esa base se ajustará para reflejar una tasa antes de impuestos.

A21. Una entidad utilizará normalmente una única tasa de descuento para la estimación del valor en uso de un activo. No obstante, la entidad empleará distintos tasas de interés para diferentes periodos futuros, siempre que el valor en uso sea sensible a las diferencias en los riesgos para diferentes periodos, o a la estructura de plazos de las tasas de interés.

Apéndice B

Modificación de la NIC 16

La modificación contenida en esta apéndice se aplicará cuando la entidad aplique la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (revisada en 2003). Se reemplaza cuando la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (revisada en 2004) entre en vigor. Este apéndice sustituye las modificaciones consiguientes hechas por la NIC 16 (revisada en 2003) a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (emitida en 1998). La NIC 36 (revisada en 2004) incorpora los requerimientos de los párrafos contenidos en el apéndice.

Consiguientemente, las modificaciones de la NIC 16 (revisada en 2003) no son necesarias toda vez que la entidad está sujeta a la NIC 36 (revisada en 2004). De acuerdo con lo anterior, este apéndice solo es aplicable a entidades que elijan aplicar la NIC 16 (revisada en 2003) antes de su entrada en vigor.

El texto de este apéndice ha sido omitido en este volumen.

Aprobación de la NIC 36 por el Consejo

La Norma Internacional de Contabilidad No. 36 Deterioro del Valor de los Activos a Revelar, fue aprobada para su emisión por trece de los catorce miembros el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Los votos disidentes fueron de Messrs, Cope, Leisenring y Whittington. El IASB ha publicado la opinión disidente junto con los Fundamentos de las Conclusiones.

Sir David Tweedie Presidente
Thomas E Jones Vicepresidente
Mary E Barth
Hans-Georg Bruns
Anthony T Cope
Robert P Garnett
Gilbert Gélard
James J Leisenring
Warren J McGregor
Patricia L O'Malley
Harry K Schmid
John T Smith
Geoffrey Whittington
Tatsumi Yamada

Anexo No. 2 Formato Encuesta realizada

UNIVERSIDAD DE LA SALLE FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

Con la presente encuesta se busca obtener información acerca de las Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente la No. 36 Deterioro del Valor de los Activos, para tomar una decisión con respecto a ella, en cuanto a su adopción, armonización o adaptación.

Aplicando sus conocimientos adquiridos en el área contable, agradecemos su valiosa colaboración en la resolución del cuestionario.

Fecha _____

Estudiante: Si No Indique semestre ____

Ha realizado otros estudios en contabilidad

Si No Cuales _____

Empleado: Si No Se desempeña en el área contable? Si No

Cargo que desempeña: _____

1. Sabe qué son las Normas Internacionales de Contabilidad?

Si No

Si su respuesta es no, indique por qué?

Poco interés

Falta de información

Escasa difusión

Falta de recursos

Otra, Cuál? _____

2. En su actividad laboral ha aplicado alguna norma? Si No

Cual? _____

3. Cree que la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad traerá consigo beneficios económicos?

Si No

En qué medida? _____

4. Cree que será necesario modificar la normatividad colombiana para incrementar las negociaciones con otros países?

Si No

Por qué? _____

5. Cree que los informes contables y financieros que actualmente se presentan cumplen las expectativas del mercado internacional?

Si No

Por qué? _____

6. Defina los siguientes términos:

Adoptar _____

Armonizar _____

Adaptar _____

7. Cree que las Normas Internacionales se deben:

Adoptar _____ Adaptar _____ Armonizar _____

8. Cree que el tratamiento que contempla la normatividad actual sobre los activos de una compañía es el adecuado?

Si No

Por qué? _____

9. Cree que los estados financieros en Colombia reflejan la realidad económica en cuanto a la valoración real de sus activos?

Si No

Por qué? _____

10. Las Normas Internacionales de Contabilidad afectan al desarrollo del país?

Si No

Por qué? _____

