

NIC 36: Deterioro del valor de los activos

Liliana Andrade Chingate*

Laura Victoria Parra Duque**

El objetivo de este artículo es analizar el impacto de la Nic 36 en el sector ganadero y realizar una descripción del procedimiento a seguir para evaluar el deterioro del valor de los activos, ya que es conocido que las empresas compran sus activos y una vez contabilizados se olvidando de las diferentes circunstancias y factores que hacen que sus activos incrementen o disminuyan su valor.

* Estudiante de proyecto de investigación de Contaduría Pública de la Universidad de Llanos. Email: andrade.liliana@unillanos.com

** Estudiante de proyecto de investigación de Contaduría Pública de la Universidad de Llanos. Email: parra.laura@unillanos.com

Resumen

El presente artículo da a conocer los procedimientos aplicados en la implementación de la Nic 36 que trata sobre la disminución del valor de los activos y sus reversiones, se dará a conocer el alcance de esta norma, los conceptos claves de la misma y registro. Así mismo se estudia su contenido en el contexto colombiano en el departamento del Meta aplicado propiedad planta y equipos empleados de la subasta ganadera y un ejemplo práctico de aplicación.

Palabras Clave: Deterioro del valor de los activos, importe recuperable, valor razonable, valor de Uso, Flujos de Efectivo Futuros.

Abstract

The present article announces the procedure to apply in the implementation of the Nic 36 that it treats on the decrease of the value of the assets and his reversions, it will be given to it will know the scope of this norm, the key concepts of the same one and record. Likewise Meta studies his content in the Colombian context in the department of applied property plants and equipments used of the cattle auction and a practical example of application.

Keywords: Deterioration of the value of the assets, recoverable amount, reasonable value, value of Use, Future Flows of Cash.

En la actualidad la globalización ha alcanzado un rápido crecimiento a través de los medios de comunicación electrónicos y los diferentes gobiernos y ámbitos político, económico, social y cultura. La globalización ha traído una nueva fase de acumulación de capital que se ha caracterizado por el predominio del mercado sin barreras, es decir, con una mínima intervención del estado, colocando a ciertos países en una posición de debilidad y así mismo a otros con grandes ventajas. Al hablar de globalización nos podemos referir a la modernización y homogenización que se ven obligados a tomar los países o economías que quieren y ven la necesidad de incluirse en este sistema. Colombia al verse en un mercado mundial por la aplicación del TLC, se convierte en un país atractivo para nuevos inversionistas extranjeros, debido a esto el gobierno Colombiano ve la necesidad de crear una medida que obligue a las organizaciones a la implementación de las normas internacionales de información financiera con el propósito de que todas las economías hablen un mismo idioma contable y financiero razón por la cual se creó la (Ley 1314 de 2009) cuyo objetivo es:

Expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras.

La aplicación de las normas internacionales ha influido en la economía de las organizaciones de nuestro país, existiendo consideraciones de costo-beneficio adicionando nuevos gastos para dar cumplimiento a la implementación de las NIIF tales como, capacitación de personal, nuevas tecnologías, cambio estructural de las políticas y procedimientos contables.

En otro orden de ideas el presente artículo está basado en la economía del departamento del Meta, que se encuentra localizado en la región central del país, es uno de los departamentos con mayor crecimiento en los últimos tiempos, la principal fuente de riqueza del Meta es la explotación de hidrocarburos, seguida de la ganadería de extensión y la agricultura con cultivos tecnificados de arroz, cacao, forestales, caña y palma africana, además de cultivos tradicionales de yuca, plátano, cítricos, frutas, ente otros. (Gobernacion del Meta, s.f.), el departamento del meta es reconocido a nivel nacional por ser altamente competitivo en la actividad ganadera, es un actividad que se ha venido empleado desde los antepasados que han transmitido esta cultura, la cual consiste en la crianza de animales para su aprovechamiento de la especie ganadera, se obtienen diversos productos derivados, como la carne, la leche, entre otros.

Con el crecimiento de esta actividad se ve la necesidad de crear una actividad comercial que permita la compra y venta de la especie bovina, con el cual surge la feria ganadera, es una labor de intermediación donde el ganadero trae sus animales, que son recibidos por la compañía ganadera donde se realiza el ingreso y peso del ganado, se clasifica según su peso y características otorgándole un precio a subastar y una vez rematados, este le paga el valor correspondiente al precio en que fue vendido cada animal. A este monto se le descuenta el porcentaje correspondiente de comisión por la venta, el cual es de 3% así mismo las

personas que compra los animales que se subastaron realizan los pagos respectivos a la compañía ganadera.

Después de contextualizar la actividad económica de la ganadería y la implementación de las normas internacionales en Colombia, damos a conocer que el objetivo de este artículo es analizar el impacto de la Nic 36 en el sector ganadero y realizar una descripción del procedimiento a seguir para evaluar el deterioro del valor de los activos, ya que es conocido que las empresas compran sus activos y una vez contabilizados se olvidando de las diferentes circunstancias y factores que hacen que sus activos incrementen o disminuyan su valor.

La norma que se va a tratar es la (Nic 36) cuyo objetivo es

“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”. Esta norma establece que aplica para todos los activos excepto de:

Excepciones de la Norma	
Existencia	Nic 2 Existencia
Activos Surgidos de los contratos de construcción.	Nic 11 Contrato de construcción.
Activo por impuestos diferidos.	Nic 12 Impuestos a las Ganancias.
Activos procedentes de costos de beneficios a empleados.	Nic 19 Beneficios a los Empleados.
Activos Financieros.	Nic 39 Instrumentos Financieros.
Propiedades de inversión que se midan a su valor razonable.	Nic 40 Propiedades de Inversión.
Activos biológicos.	Nic 41 Agricultura.
Activos No Corrientes.	NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta.

Para llevar a cabo un registro de causación de los movimientos generados por la nic 36, lo primero que se debe hacer es determinar si el activo presenta deterioro, en la siguiente figura se muestra el esquema general que aplica la norma.

Grafica 1. Reconocimiento del Deterioro de un activo



Fuente: Los Autores

La norma establece que el valor recuperable de un activo se mide como el mayor entre el valor neto realizable (Precio de Venta – gasto de Venta) y el valor de uso. En caso en que algunos de estos dos valores superaran el importe en libros no existiría deterioro.

Lo más recomendable y fiable seria obtener el valor neto realizable y solo en el caso de no disponer de un mercado activo proceder a la determinación del valor de Uso.

“Se Deteriorar el valor de un activo cuando su importe en libros exceda a su importe recuperable”.

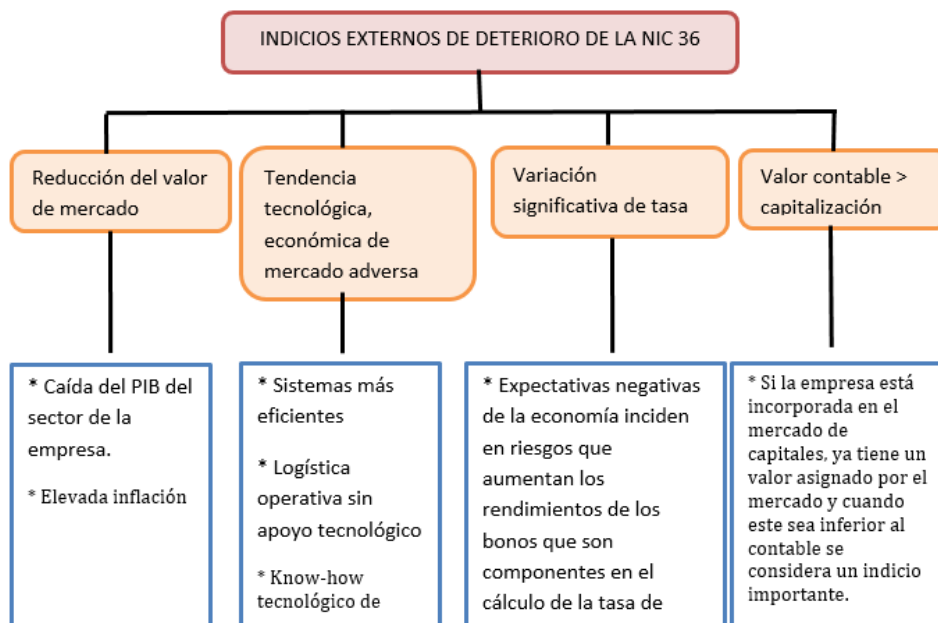
¿Existen indicios de deterioro?

La NIC 36 define varias situaciones que indicarían que la empresa podría estar desarrollando sus operaciones en un ambiente de posible deterioro la norma clasifica las mismas como fuentes externas e internas. La entidad evaluará al final de cada período si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo.

Un indicio de que un activo ha perdido valor puede estar poniendo en manifiesto que necesita revisarse y ajustarse, (incluso aunque finalmente no haya que registrar un deterioro del valor del activo) su método de amortización, valor residual y la vida útil del activo.

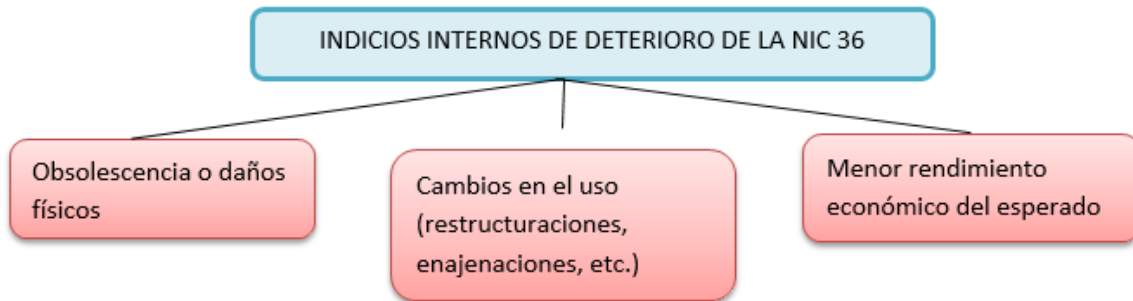
Los siguientes son los factores internos y externos que se deben tener en cuenta para determinación de la existencia de un deterioro de los activos:

Grafica 2. Indicios Externos de deterioro de la Nic 36



Fuente: Los Autores

Grafica 3. Indicios Internos de deterioro de la Nic 36



Fuente: Los Autores

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.

Para evaluar los activos o UGE Se debe aplicar un test de deterioro a los activos relacionados con la Nic 36 en cada fecha de cierre del balance, donde se determinara si existe algún indicio (interno o externo) de deterioro, si existiere tal indicio la entidad estimara el importe recuperable del activo.

Ejemplo 1:

a) **¿se confirma de deterioro? No, no aplica deterioro**

Valor contable < valor recuperable

Valor contable \$1000

Valor razonable \$ 900

Valor en uso \$ 1050

No hay pérdida de valor

No se registra ningún deterioro a pesar que el valor contable supera el valor razonable.

Ejemplo 2:

a) ¿se confirma de deterioro? Si.

Valor contable > valor recuperable

Valor contable \$ 1000

Valor razonable \$ 900

Valor en uso \$ 850

Pérdida del valor = \$1000 - \$900

El deterioro se debe calcular por la existencia de diferencia entre del valor contable y el valor razonable que es superior al valor en uso.

Determinación de valor razonable o valor en uso.

Valor razonable.

La norma lo define como 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 costes de enajenación o disposición por otra vía.

Para determinar el valor razonable se puede utilizar:

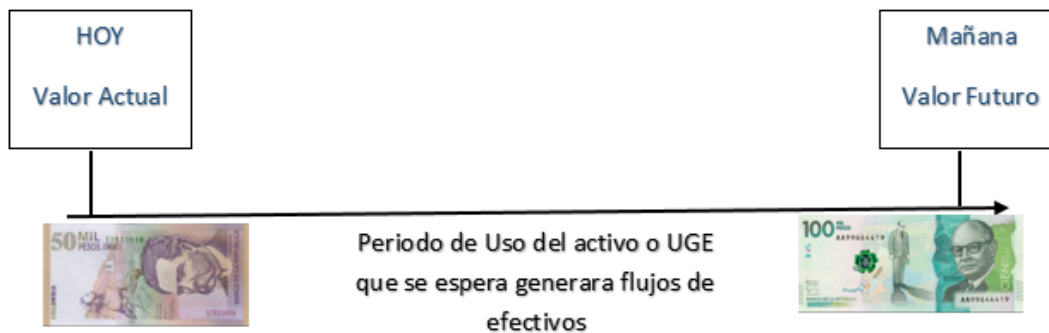
- Existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta.
- Precio de mercado del activo, menos los costos de ventas.

- Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo se calculara a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad podría obtener, en la fecha del balance.

Cuando no se pueda determinar el valor razonable se debe utilizar el valor de uso para determinar el valor recuperable.

VALOR DE USO

Es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se prevé obtener del “uso continuo de un activo o unidad generadora de efectivo”



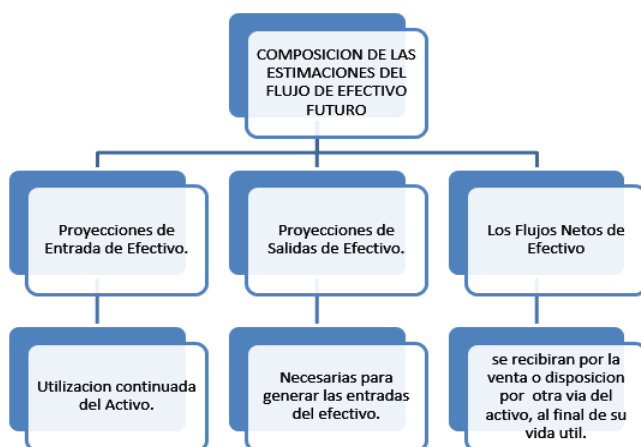
NOTA: Solo en los casos en que se posible determinar el valor de venta menos los gastos de venta, se podrá utilizar el valor de uso.

Para el cálculo del valor del uso de un activo o UGE se debe tener en cuenta una seria de elementos como, la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo, las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros, el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo, el precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo, otros factores como la liquidez, 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.

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:

Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía, la mejora o aumento del desempeño el activo, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán, entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación ni cobros o pagos por el impuesto a las ganancias. Las estimaciones de los flujos de efectivo incluirán:

Grafica 4. Composición de las Estimaciones del Flujo de Efectivo Futuro



Fuente: Los Autores

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor:

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.

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,

Propiedad, 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.

Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo.

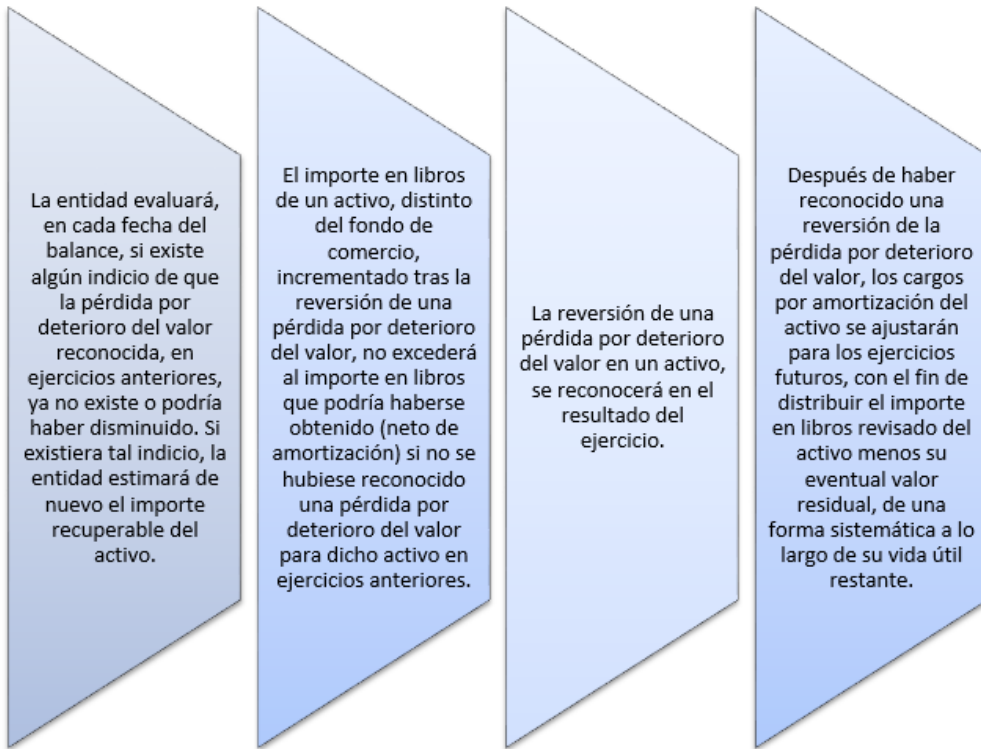
La pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra los superávits de revaluación, hasta el límite del importe de la reserva de revaluación para ese activo. Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor 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.

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.

“El importe en libros de un activo incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro no excederá el valor que podría haberse obtenido si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en ejercicios anteriores”.

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

Grafica 5. Parámetros para la reversión de las perdidas por deterioro del Valor.



Fuente: Los Autores

Ejercicio Práctico

La Compañía Ganadera de Puerto López adquirió una báscula para el desarrollo de su actividad económica, por un valor de \$ 15.000.000 el 1 de enero del 20XX. Se determina una vida útil de 5 años y se ha definido como política contable depreciarlo por el método de línea recta.

Los activos se hayan contabilizados según el modelo del costo, Costo de adquisición – Depreciación – Deterioro. No se define valor de salvamento. Transcurridos 2 años y como consecuencia del proceso de depreciación lineal su valor neto contable es, de \$ 9.000.000.

En el momento del cierre la dirección recibe información de los éxitos que un fabricante extranjero está obteniendo con la producción de una nueva Báscula de similares características pero con distinta tecnología, que perjudica sensiblemente la productividad relativa de la que se adquirió, ocasionando que sus flujos futuros de caja se disminuyan, como consecuencia de ello y tras hablar con distribuidores nacionales, se determinó que su valor razonable es de \$7.900.000.

Activo Báscula	\$ 15.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 6.000.000
Valor contable	\$ 9.000.000

Se determina un valor de deterioro de \$1.100.000

De acuerdo con el párrafo 59 de la Nic 36 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.

Concepto	Debe	Haber
Gasto perdida por deterioro bascula	\$ 1.100.000	
Deterioro Acumulado Bascula		\$ 1.100.000

El párrafo 63 de la Nic 36 indica que Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios 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.

Por tanto se tendrá que calcular el valor de depreciación de nuevo por el resto de vida útil.

Depreciación para el año 3 es igual a: $(\$9.000.000 - \$1.100.000) / 3 = \$2.633.333,33$.

A finales del ejercicio del año 3 se aprecia que la nueva tecnología a la que se ha hecho referencia no contó con la confianza suficiente de los distribuidores nacionales, debido a ciertos problemas de montaje. La dirección realiza un test de deterioro y se determina un nuevo valor razonable al activo. Por valor de \$ 8.500.000.

Concepto	Debe	Haber
Deterioro Acumulado Bascula	\$ 733.333	
Ingresos Recuperación de Deterioros		\$ 733.333

Deterioro: Saldo neto en libros – Importe recuperable

Deterioro: $\$ 5.266.667 - \$8.500.000 = \$3.233.333$

No se presenta deterioro, el valor de mercado es superior al valor en libros. Se debe proceder a la reversión del deterioro. La norma indica en el párrafo 117 que El importe en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en ejercicios anteriores.

Por lo tanto se debe calcular el valor del activo como si no hubiere existido deterioro y su curso de depreciación no se le afectara.

Reversión de Deterioro = Valor contable con deterioro – Valor contable como si no hubiera habido deterioro.

Valor de activo con deterioro al año 3	\$ 5.266.667
Valor activo sin deterioro al año 3	\$ 6.000.000
Valor máximo permitido para revertir deterioro	\$ 733.333

Párrafo 119 La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto del fondo de comercio, se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Por lo tanto el ejercicio se cierra con los siguientes datos:

Activo Báscula	\$ 9.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 2.633.333
Deterioro de bascula	\$ 366.667 (\$1.100.000 - \$ 733.333)
Valor contable	\$ 6.000.000

Como lo indica la norma después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, se debe proceder a realizar nuevamente el cálculo de depreciación por el resto de su vida útil, y así mismo la reversión progresiva del restante del valor del deterioro o el ajuste necesario de acuerdo al estado del activo al momento del cierre del ejercicio.

En la siguiente figura se mostrara la proyección de tres años seguidos de los movimientos que se generaron con la aplicación de la Nic 36.

Nic 36 exige que se reconozca en el deterioro si existiere, al cierre del ejercicio.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA Y BALANCE GENERAL

SIMULACION CASO PRACTICO ESTADO DE SITUACION FINANCIERA PROYECTADO			
	Año 1	Año 2	Año 3
ACTIVOS			
Activos Corrientes			
Efectivo y Equivalentes al efectivo	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00
Activos Corrientes Totales	\$ 5.000.000,00		
Activos No Corrientes	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00
Propiedades, planta y Equipo	\$ 15.000.000,00	\$ 12.000.000,00	\$ 9.000.000,00
Depreciacion- Bascula	-\$ 3.000.000,00	-\$ 3.000.000,00	-\$ 2.633.333,00
Deterioro-Bascula		-\$ 1.100.000,00	-\$ 366.667,00
Activos No Corrientes Totales	\$ 12.000.000,00	\$ 7.900.000,00	\$ 6.000.000,00
Activo Totales	\$ 17.000.000,00	\$ 12.900.000,00	\$ 11.000.000,00
PASIVO Y PATRIMONIO			
Patrimonio			
Capital Social	\$ 20.000.000,00	\$ 20.000.000,00	\$ 20.000.000,00
Perdida del ejercicio	\$ 3.000.000,00	\$ 4.100.000,00	-\$ 1.900.000,00
Resultados de ejercicio anteriores		\$ 3.000.000,00	\$ 7.100.000,00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 17.000.000,00	\$ 12.900.000,00	\$ 11.000.000,00

SIMULACION DE CASO PRACTICO BALANCE COMPARATIVO			
	Año 1	Año 2	Año 3
ACTIVOS			
Activos Corrientes			
Caja	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00
Activos Corrientes Totales	\$ 5.000.000,00		
Activos No Corrientes	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00	\$ 5.000.000,00
Propiedades, planta y Equipo	\$ 15.000.000,00	\$ 12.000.000,00	\$ 9.000.000,00
Depreciacion- Bascula	-\$ 3.000.000,00	-\$ 3.000.000,00	-\$ 3.000.000,00
Activos No Corrientes Totales	\$ 12.000.000,00	\$ 9.000.000,00	\$ 6.000.000,00
Activo Totales	\$ 17.000.000,00	\$ 14.000.000,00	\$ 11.000.000,00
PASIVO Y PATRIMONIO			
Patrimonio			
Capital Social	\$ 20.000.000,00	\$ 20.000.000,00	\$ 20.000.000,00
Perdidad del ejercicio	\$ 3.000.000,00	\$ 3.000.000,00	\$ 3.000.000,00
Resultados de ejercicio anteriores		\$ 3.000.000,00	\$ 6.000.000,00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 17.000.000,00	\$ 14.000.000,00	\$ 11.000.000,00

Al realizar el análisis del estado de situación financiera y balance general se observa que en el año 2, debido a la aplicación de las normas internacionales de información financiera, los usuarios de

la información internos y externos van a poder tomar decisiones con cifras reales, oportunas y confiables, ya que la norma obliga al cierre del ejercicio evaluar el estado de sus activos o unidades generadoras del efectivo no solo aplicando la depreciación normal del activo y brindando parámetros para que la organización tenga en cuenta que existen factores internos y externos como lo son el valor razonable y valor de uso que dan lugar a un cambio del valor de sus activos, se observa en el ejercicio práctico que en el año 2 el valor total de sus activos según decreto 2649 es de \$14.000.000, realizando una comparación con la aplicación de la NIC 36 el valor total de sus activos es de \$12.900.000.

Conclusiones

Una empresa debe procurar el fortalecimiento de su sistema de información contable – financiera a través de la capacitación constante. Es necesario el involucramiento de los niveles directivos ya que las decisiones que se tomen a nivel de políticas y procedimientos contables, afectarán a la posición financiera de la empresa. La información contable-financiera constituye una herramienta poderosa de gerenciamiento de negocio, ya que cada decisión empresarial lleva consigo un efecto en los estados financieros.

Una diferencia entre la norma colombiana y la Nic 36 es que la norma colombiana no contempla el concepto de la pérdida de deterioro de valor, solo se presenta mediante el concepto de provisión sin afectar el valor en libros del activo mientras que la Nic 36 exige que se modifique el valor en libros, lo cual tiene efectos en la determinación de amortizaciones y depreciaciones.

De acuerdo con la conclusión de (Sandra Patricia Perea Murillo, 2013):

Existe un riesgo potencial para las entidades que apliquen pruebas de valor y sus activos se encuentran deteriorados, ya que se debe reconocer un gasto por deterioro del activo y si la pérdida es significativa para los activos de la empresa, se presenta un impacto negativo en el patrimonio de la empresa y por ende la empresa deja de ser atractiva para algunos usuarios de la información financiera.

La Nic 36 proporcionara a los diversos usuarios de la información financiera respecto a los activos de la empresa datos ajustados a la realidad y al uso que cada uno tiene dentro del desarrollo de actividad económica de la empresa. La información proporcionada por la norma facilita la toma decisiones por parte de los inversionistas, referente al uso de los mismos.

Referencias

Alfonso Rojo Ramirez, A. F. (2006). Nic 36: Deteioro del Valor de los Activos.

Gobernacion del Meta. (s.f.). Obtenido de Gobernacion del Meta.

Ley 1314 de 2009. (2009). Ley 1314 de 2009.

Nic 36. (s.f.). Nic 36.

Sandra Patricia Perea Murillo. (2013). Examen del concepto de deterioro del valor de los activos fijos en la adopción de lasNII F en Colombia. *Universidad de Antioquia*, 13.