

COMENTARIOS SOBRE NORMATIVA INTERNACIONAL IFRS

DETERIORO DE ACTIVO, NIC 36 Y SU CONTABILIZACIÓN

Pedro D. Retamal González
Contador Auditor
Universidad Gabriela Mistral

El objetivo de esta norma consiste en establecer los procedimientos que una empresa aplicará para registrar sus activos contablemente por un importe que no sea superior a su importe recuperable.

Un activo está registrado por encima de su valor recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su uso o de su venta, si esto se produce el activo se encuentra deteriorado y la norma internacional exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor del activo, también esta norma especifica cuándo la empresa reversará la pérdida por deterioro.

El alcance de esta norma se aplicará entonces a:

- Propiedad, Planta y Equipo
- Activos intangibles
- Goodwill
- Inversiones en subsidiarias
- Inversiones en coligadas
- Joint Ventures

IDENTIFICACIÓN DE UN ACTIVO QUE PODRÍA ESTAR DETERIORADO

La empresa evaluará a la fecha del cierre de balance o reporte, si existe algún indicio de deterioro de valor de los distintos activos que podrían verse afectados. Si existe tal indicio la empresa estimará el importe recuperable del activo.

Se debe medir anualmente si existe pérdida por deterioro en el caso de activos intangibles con vida útil indefinida, esta comprobación puede efectuarse en cualquier fecha del año, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año, debe ser consistente entre periodos, la comprobación del deterioro de valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas y para los adquiridos en el año el primer test se efectuará antes del cierre del ejercicio.

En el caso de activos intangibles que no están aun disponibles para su uso, se comprobarán anualmente y con la misma frecuencia señalada en el párrafo anterior.

Se comprobará anualmente el deterioro del valor de la plusvalía (Goodwill) adquirida en una combinación de negocios.

Si existiera algún indicio de deterioro de valor de un activo, el valor recuperable se evaluará para el activo individualmente analizado, si no se puede estimar el valor recuperable de este activo, la empresa determinará el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece este activo.

Valor de libros: Es el monto por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación o amortización acumulada 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 efectivos derivados de otros activos o grupos de activos.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo: Es el mayor entre su valor justo menos los costos de enajenación y su valor de uso.

No siempre es necesario determinar el valor justo menos los costos de enajenación y su valor en uso, si cualquiera de estos dos importes excediera al importe en libros del activo, no se produciría un deterioro de valor del activo.

Valor justo menos los costos de enajenación: 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 enajenación.

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

Los siguientes elementos deben reflejarse en los cálculos del valor de uso de un activo:

- a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la empresa espera obtener del activo.
- b) Las expectativas sobre posibles variaciones en el monto o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivos futuros.
- c) El valor del dinero en el tiempo, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo.
- d) El precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo.

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

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuro 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.
- c) Los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirán (o pagarían) por la venta o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuro no incluirán:

- a) Entradas o salidas de efectivo por actividades de financiamiento.
- b) Cobros o pagos por Impuesto a la Renta.

Los flujos de efectivo futuro 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:

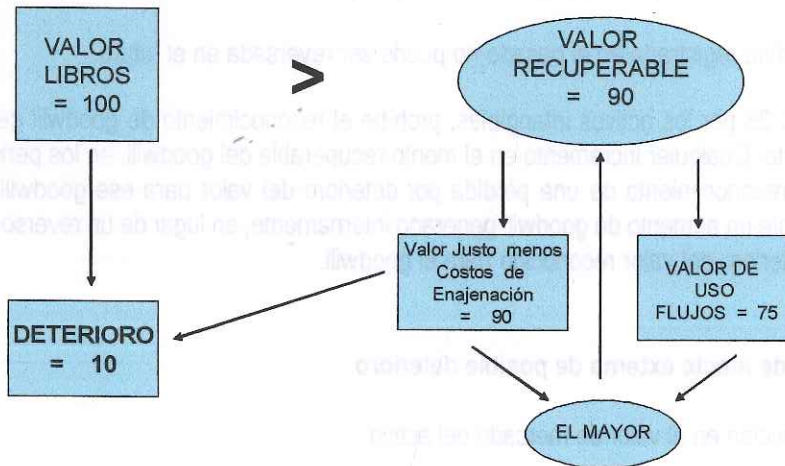
- a) Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o
- b) La mejora o aumento del desempeño del activo

APLICACIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su monto recuperable solamente si este valor recuperable es inferior al valor libro. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor.

PÉRDIDA POR DETERIORO

- EL VALOR DE LIBRO EXCEDE AL DE RECUPERACIÓN



La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del período, a menos que el activo se contabilice por su valor reevaluado de acuerdo con otra norma como, por ejemplo, con el método de la reevaluación que se aplica en la NIC 16 de la Propiedad, Planta y Equipo (Activo Fijo).

Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos reevaluados, se tratará como un decremento de la reevaluación efectuada de acuerdo con esa otra norma.

El goodwill (Plusvalía comprada) asignado a las unidades generadoras de efectivo

Con el propósito de comprobar el deterioro del valor, el goodwill adquirido 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 empresa compradora, que se esperen beneficiar de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la empresa adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades.

La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía comprada (goodwill) se podrá efectuar en cualquier momento durante un período anual, siempre que se realice en la misma fecha dentro de cada período. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías compradas (goodwill) que le han sido asignadas a

una unidad generadora de efectivo o a la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una combinación de negocios durante el período anual actual, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes del cierre del período anual actual.

Reverso de una pérdida por deterioro del valor por goodwill

- La pérdida registrada en el pasado no puede ser reversada en el futuro.
- La NIC 38 por los activos intangibles, prohíbe el reconocimiento de goodwill generado internamente. Cualquier incremento en el monto recuperable del goodwill, en los períodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor para ese goodwill, será probablemente un aumento de goodwill generado internamente, en lugar de un reverso de la pérdida por deterioro del valor reconocido para el goodwill.

Indicaciones de fuente externa de posible deterioro

- Disminución en el valor de mercado del activo.
- Incidencia adversa contra la empresa en cuanto al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en la que ésta opera.
- Incremento en las tasas de interés de mercado o de retornos de inversiones que afectarán la tasa de descuento usada para calcular el valor actual de los flujos futuros.
- El valor libro de los activos netos es mayor que su capitalización bursátil.

Indicaciones de fuente interna de posible deterioro

- Obsolescencia tecnológica o daño físico de los activos.
- Rendimiento del activo es, o va a ser, inferior al esperado.
- Cambios significativos en la forma en que se usa el activo, con efectos negativos para la empresa.

Nivel de medición del monto recuperable

Se debe medir al menor nivel de desagregación posible en que un activo o grupo de activos que corresponden a una unidad generadora de efectivo, pueden ser capaces de generar flujos en forma independiente de otros activos.

RECONOCIMIENTO DE PÉRDIDA POR DETERIORO

1. La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del período, excepto en el caso de activos revaluados a valor justo por instrucciones de otra norma, en cuyo caso se disminuye la cuenta reserva de revalorización y el remanente o saldo de la pérdida por deterioro se aplicaría a la cuenta de resultados.
2. Si la pérdida por deterioro es superior al valor libro del activo, se debe reconocer un pasivo si, y sólo si, estuviese obligado por otra norma.
3. Después del reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, la depreciación del activo en los periodos futuros, se calcula sobre el activo reducido de valor.
4. Al disminuirse el valor del activo deben ajustarse los impuestos diferidos, según corresponda y de acuerdo con la NIC 12 (Impuesto a la Renta).

REVERSO DE UNA PÉRDIDA POR DETERIORO

1. La empresa evaluará, en cada fecha del cierre del ejercicio si una pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo ha desaparecido o disminuido. Si existe tal indicio la empresa estimará nuevamente el valor recuperable.
2. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo sólo si ha existido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el valor de recuperación del activo, desde la fecha en que se reconoció la pérdida. Si este es el caso, se aumentará el valor de libros del activo hasta que alcance su monto recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 117 de la NIC. Ese incremento se designa como un reverso de la pérdida por deterioro del valor.
3. No se puede reversar la pérdida por deterioro del valor, si el valor de recuperación se ha incrementado sólo por el paso del tiempo, sin que se haya producido un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su uso o por su venta.
4. El incremento en el activo tras el reverso de la pérdida, no debe exceder el valor que tendría si no se hubiese registrado la pérdida por deterioro en periodos anteriores.
5. El reverso de la pérdida se debe reconocer contra resultados, a menos que se trate de activos contabilizados a valor justo, en cuyo caso el reverso se abona a la cuenta reserva de reevaluación.
6. El reverso de la pérdida de una unidad generadora de efectivo se debita a los activos de la unidad en forma proporcional a su valor de libros con el tope del monto recuperable o el valor de libros que tendría si no hubiera sido registrada la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.