

Universidad de El Salvador
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública.



**"GUIA TÉCNICA PARA LA VALUACIÓN, REGISTRO Y
PRESENTACIÓN DE LA PERDIDA DE VALOR POR DETERIORO DE
LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LAS EMPRESAS
INDUSTRIALES".**

Trabajo de Investigación Presentado por:

**Karla Verónica Ayala Hernández
Emerson Orlando Galindo Romero
Daniel de Jesús Gálvez Flores**

Para Optar al Grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Julio de 2004

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. Maria Isabel Rodríguez

Secretaria
General : Lic. Alicia Margarita Rivas de Recinos

Decano de la
Facultad de Ciencias
Económicas : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretaria de la
Facultad de Ciencias
Económicas : Lic. Vilma Yolanda Vásquez de Del Cid

Asesor : Msc. Carlos Roberto Gómez Castaneda

Tribunal Examinador: Msc. Carlos Roberto Gómez Castaneda
Lic. Eddie Gamaliel Castellanos López

Julio de 2004

San Salvador, El Salvador, Centroamérica.

AGRADECIMIENTOS

Karla Verónica Ayala Hernández

A Dios: Por darme la vida, por ser mi fortaleza día a día y permitirme alcanzar esta meta.

A mi Madre: María Julia Hernández, gracias por ser una guía, por sus consejos, enseñanzas, por ser responsable, ser mi ejemplo y por todo su amor y apoyo.

A mis hermanos: Gracias por apoyarme y creer en mí siempre.

A mis compañeros: Daniel y Emerson Gracias por haber caminado a mi lado durante el tiempo del trabajo, por respetar nuestras diferencias y por haber disfrutado de las semejanzas.

A los asesores: Gracias por guiarnos, ayudarnos y por demostrarnos que el trabajo no fue solo una obligación, sino que es una oportunidad de ingresar al mundo del saber.

Emerson Orlando Galindo Romero

A Dios: Por guardarme en todo momento y guiarme para lograr este triunfo.

A mis Padres: Manuel de Jesús Galindo y Ana Dolores Romero de Galindo por su apoyo incondicional, comprensión y consejos para la vida.

A mis hermanos: Julio César y Francisco Javier por el apoyo y confianza.

A mis compañeros: Karla y Daniel por la comprensión y ayuda para la elaboración del trabajo.

A los asesores: A los Lic. Carlos Gómez y Eddie Gamaliel por su ayuda y tiempo brindado en la ejecución del trabajo.

A mi novia: Verónica Guadalupe por su confianza, apoyo y comprensión brindada en todo momento.

Daniel de Jesús Gálvez Flores

A Dios: Por darme la vida y la sabiduría necesaria para llegar a este momento de triunfo.

A mis Padres: Rina Gálvez y Daniel Flores, por su ayuda, apoyo incondicional y confianza que me dieron en todo momento.

A mis hermanos: Mirna Araceli y Rodrigo Antonio por el apoyo que me dieron siempre incondicionalmente.

A mis compañeros: Karla y Emerson por su comprensión en los momentos de desacuerdo que enfrentamos.

A los asesores: Por su Ayuda y tiempo prestado para la realización del trabajo.

INDICE

	Pag.
INFORME EJECUTIVO	I
INTRODUCCIÓN	V
CAPITULO I: MARCO TEORICO	1
1.1 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	1
1.1.1 DEFINICIONES	1
1.1.2 CARACTERISTICAS	2
1.1.3 CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES	4
1.1.4 MÉTODOS DE VALUACIÓN Y REGISTRO	5
1.1.4.1 ADQUISICIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	5
1.1.4.2 ACTIVOS ADQUIRIDOS POR INTERCAMBIO	8
1.1.4.3 AUTOCONSTRUCCIÓN O CONSTRUCCIÓN DE ACTIVOS	10
1.1.4.4 COSTOS POSTERIORES A LA ADQUISICIÓN	12
1.1.4.5 ELIMINACIÓN DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	14
1.1.5 MÉTODOS DE PRESENTACIÓN	15
1.1.5.1 ESTADOS FINANCIEROS	15
1.1.5.2 INFORMACIÓN A REVELAR	17
1.1.6 DEPRECIACIÓN	23
1.1.6.1 DEFINICIÓN	23

1.1.6.2	FACTORES RELACIONADOS CON LA DEPRECIACIÓN	24
1.1.6.3	MÉTODOS DE DISTRIBUCIÓN DEL COSTO	27
1.1.6.4	CAMBIOS Y CORRECCIONES DE LA DEPRECIACIÓN	31
1.1.6.5	AGOTAMIENTO	33
1.1.7	REVALUACIÓN	35
1.2	PERDIDA DE VALOR POR DETERIORO	36
1.2.1	DEFINICIONES	36
1.2.2	PERDIDA DE VALOR POR DETERIORO DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	38
1.2.2.1	IDENTIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS QUE PUEDEN HABER DETERIORADO SU VALOR	39
1.2.2.2	MEDICIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE	40
1.2.2.2.1	PRECIO DE VENTA NETO	42
1.2.2.2.2	VALOR EN USO	43
1.2.2.2.3	DETERMINACIÓN DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO FUTUROS	44
1.2.2.2	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LA PERDIDA DE VALOR POR DETERIORO	53
1.2.3	REGISTRO	57
1.2.4	PRESENTACIÓN	58
1.2.4.1	REVELACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	61
1.2.5	REVERSIÓN DE LA PERDIDA POR DETERIORO	65
1.2.5.1	VALUACIÓN	70

1.2.5.2	REGISTRO DE LA REVERSIÓN	72
1.2.5.2.1	REVERSIÓN DE LA PERDIDA POR DETERIORO DE UN ACTIVO INDIVIDUAL	72
1.2.5.2.2	REVERSIÓN DE LA PERDIDA POR DETERIORO DE UNA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO	74
CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN Y DIAGNOSTICO		76
2.1	TIPO DE ESTUDIO	76
2.1.1	ESTUDIO EXPLORATORIO	77
2.1.2	ESTUDIO DESCRIPTIVO	77
2.1.3	ESTUDIO EXPLICATIVO	78
2.2	FUENTES DE INFORMACIÓN	78
2.2.1	FUENTE PRIMARIA	78
2.2.2	FUENTE SECUNDARIA	79
2.3	RECOPIACIÓN DE DATOS	80
2.3.1	POBLACIÓN	80
2.3.2	MUESTRA	80
2.4	TÉCNICAS DE RECOPIACIÓN	82
2.5	PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	82
2.6	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS	83
2.7	DIAGNOSTICO	83

CAPITULO III: GUÍA TÉCNICA PARA LA VALUACIÓN, REGISTRO Y PRESENTACIÓN DE LA PÉRDIDA DE VALOR POR DETERIORO DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	87
3.1 OBJETIVOS	87
3.2 ALCANCE	87
3.3 REGISTRO DE LA PERDIDA DE VALOR POR DETERIORO	99
3.4 REVERSIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO	104
3.5 PRESENTACIÓN DE LA PÉRDIDA DE VALOR POR DETERIORO	109
3.6 EJEMPLO DE LA PÉRDIDA DE VALOR POR DETERIORO	112
CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	125
4.1 CONCLUSIONES	125
4.2 RECOMENDACIONES	126
ANEXOS	128

INFORME EJECUTIVO

Uno de los rubros de mayor importancia para las empresas industriales lo constituyen las propiedades, planta y equipo, ya que por su naturaleza, los ingresos son generados con la ayuda de estos activos.

En forma general los activos se clasifican en activos corrientes y no corrientes, ubicándose dentro de estos últimos las Propiedades, Planta y Equipo, los cuales son adquiridos para usarse y no para venderse y además se espera usar por más de un ejercicio contable. Al momento de adquirir un activo que se clasifique dentro de esta cuenta, el registro inicial deberá realizarse al costo de adquisición, sumándole todos aquellos desembolsos que son necesarios para dejarlo listo para su uso; la adquisición de estos activos se puede hacer ya sea en efectivo o mediante un intercambio por otro activo que sea o no similar con el que se está intercambiando, también pueden ser contruidos por la propia empresa que los va a utilizar.

Debido a la importancia de estos activos y su representatividad dentro de los estados financieros es preciso que se tengan controles adecuados en cuanto a la depreciación, de manera que los valores que reflejen al cierre de cada ejercicio contable

cuenten con cierta razonabilidad y que se apeguen a la realidad, para lograr esto es preciso que al momento de determinar el método de depreciación se tome en cuenta tanto las características del activo en sí, como el nivel de uso al que esté siendo sometido.

Otro concepto que brinda razonabilidad a los valores de los activos es la revaluación, ya que en ciertas ocasiones el valor en libros de algunos activos son menores al valor de mercado.

Las empresas deben evaluar al cierre de cada ejercicio contable si el valor en libros de los activos no son menores o mayores al valor razonable, ya que en cualquiera de los dos casos implicaría hacer ajustes para que tanto el valor en libros como el valor razonable no difieran significativamente.

Si el valor en libros es menor al valor razonable, el ajuste consistiría únicamente en revisar el método de depreciación que se esté utilizando y si es necesario cambiarlo por otro método que refleje mejor el desgaste que sufre el bien. Por otro lado, si el valor en libros es mayor al valor razonable, entonces el ajuste que deberá hacerse consistirá en calcular ya sea el precio de venta neto o el valor de uso para compararlo

con el valor en libros y la diferencia será registrada como pérdida de valor por deterioro.

Para saber si dentro de la empresa existen activos que pudieron haber deteriorado su valor, se debe considerar algunos indicios mínimos que pueden darse tanto por eventos interno o externos los cuales influyen en el valor razonable de los activos.

Para poder hacer el cálculo de la pérdida por deterioro es necesario que la empresa tome en cuenta ciertos aspectos importantes entre los cuales están: calcular el precio de venta neto, para lo cual se deben considerar la existencia de un mercado observable y si ya no se va a utilizar el activo en la producción; determinar el precio de venta neto, para esto será necesario la existencia de un compromiso formal de venta; estimar el valor de uso, para esto es necesario la utilización de la técnica del valor presente estimado o esperado. Para determinar los flujos de efectivo futuros se debe considerar los ingresos potenciales y los costos y gastos de operación.

Al momento de reconocer una pérdida de valor por deterioro es necesario tener en cuenta el principio de importancia relativa, ya que si el valor determinado como pérdida no es significativo, no será necesario hacer la aplicación y registro de ésta.

En toda empresa puede pasar que haya determinado una pérdida de valor por deterioro en períodos anteriores, sin embargo, se puede dar el caso de que las situaciones que lo originaron disminuyan o desaparezcan completamente, esto traería como consecuencia que dicha empresa revierta la pérdida de valor registrada anteriormente, esta reversión deberá cubrir únicamente el valor de la pérdida, pero si es mayor el valor de la reversión, entonces se efectuará una revaluación.

INTRODUCCIÓN

La apertura de los mercados internacionales mediante la globalización y los tratados de libre comercio, hacen que las operaciones y transacciones sean rápidas y oportunas, así mismo la técnica contable para satisfacer las nuevas necesidades y demandas exigidas por el desarrollo de la economía, trata de homogenizar lineamientos orientados a estandarizar la información presentada en los estados financieros.

En este sentido es de resaltar la importancia que la información presentada en los estados financieros refleje fielmente la posición financiera de las empresas, con el objetivo de los usuarios de ella, tomen las decisiones más acertadas y confíen en dicha información. Para que esto suceda es de poner en práctica muchos concepto uno de estos es el término pérdida de valor por deterioro, el cual existe cuando el valor neto de libro de un elemento de las propiedades, planta y equipo es mayor al valor de recuperación del activo.

En el trabajo se desarrolla una guía técnica la cual brinde lineamiento para la valuación, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro en los activos de la propiedades, planta y equipo, principalmente al sector industria.

El trabajo de graduación esta compuesto por cuatro capítulos; cuyo contenido es el siguiente:

El Capitulo I, presenta el marco teórico referente a las propiedades, planta y equipo; así como la pérdida de valor por deterioro, dentro del cual se incluyen generalidades del tema como antecedentes, definiciones y la normativa técnica contable aplicable.

En el capitulo II se presenta la metodología que se siguió para desarrollar la investigación de campo, incluyendo en esta la determinación de la muestra, el instrumento de recolección de datos y la forma de procesamiento y el diagnostico de la investigación.

En el capitulo III se presenta el aporte del grupo, el cual es la guía técnica para la valuación, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro; la cual incluye los indicios de la existencia de pérdida, la forma de cómo establecer el valor de recuperación y los registros contables, así como un ejemplo de la pérdida de valor.

En el último Capítulo se presentan las conclusiones y recomendaciones a que se llegó luego del análisis e interpretación de los resultados de la investigación.

Además se incluye la bibliografía utilizada como base para la investigación.

Y en anexo se presenta la tabulación y análisis de la información recopilada mediante las encuestas.

CAPITULO I: MARCO TEORICO

1.1 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Un gran porcentaje de las empresas, independientemente de su tamaño o actividad, poseen activos de naturaleza durables dentro de sus operaciones, comúnmente conocidos como propiedades, planta y equipo, estos incluyen bienes que necesitan para la generación de ingresos, ya sea en la producción y distribución de productos o en la prestación de servicios.

A continuación se presenta las siguientes definiciones:

1.1.1 Definiciones

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

Según la norma internacional de contabilidad 16, las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a. Posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- b. Se esperan usar durante más de un período económico.

Según Nikolai Bazley, propiedades, planta y equipo es:

El nombre que se utiliza para denominar los activos tangibles no circulantes que una compañía emplea en las operaciones normales de su negocio. En términos alternos son los activos de planta, fijos y de operación.

1.1.2 Características

Para que un activo se pueda considerar como propiedades, planta y equipo debe cumplir, con las siguientes características:

1. Debe conservarse para uso y no para inversión. Solo deben incluirse aquellos que se utilizan en el curso normal de los negocios. Sin embargo, también puede incluirse dentro de estos, aquellos activos que se conservan para hacerle frente a situaciones de emergencias en caso de descomposturas. Deben tener una vida esperada mayor de un año. (o no se convertirán en efectivo en el ciclo de

operación). El activo representa un conjunto de servicios futuros que serán recibidos por la empresa durante la vida del mismo. Para que queden incluidos en las propiedades, planta y equipo los beneficios deben extenderse por más de un año ó del ciclo de operación, cualquiera de ambos.

2. El activo debe ser de naturaleza tangible. Debe haber una sustancia física que pueda verse o tocarse ha diferencia, los intangibles como la plusvalía comprada o las patentes no tienen una sustancia física en general, ha diferencia de las materias primas no cambian las características físicas de las propiedades, planta y equipo y no se incorporan en el producto.
3. Que sean y generalmente estén sujetos a depreciación. Las propiedades, planta y equipo rinden servicios durante muchos años, la inversión de ésta clase de activo se asigna a ejercicios futuros mediante cargos periódicos de depreciación. La excepción son los terrenos.

1.1.3 Clasificación de los activos no corrientes

Activos no corrientes	Propiedades, planta y equipo	Maquinaria Mobiliario y equipo de oficina Equipo de transporte Terrenos Edificios Mejoras en la propiedad arrendada
	Plusvalía comprada	
	Licencias de fabricación	
	Inversiones en empresas asociadas	
	Otros activos financieros	

1.1.4 Métodos de valuación y registro

1.1.4.1 Adquisición de propiedades, planta y equipo

Todo elemento de las propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser medido, inicialmente por su costo.

El costo de las propiedades, planta y equipo es el desembolso de efectivo (no el precio de lista) o su equivalente que es necesario para adquirir el activo y ponerlo en condiciones de operación. En otras palabras se capitalizan los costos de adquisición que son necesarios para obtener los beneficios que deben derivarse del activo. Estos incluyen el precio del contrato menos los descuentos disponibles más fletes, costos de montaje, instalación y pruebas, los costos de energía inicial y los de manipulación, honorarios profesionales (tales como los pagos a arquitectos o ingenieros), los costos estimados de desmantelar y trasladar el activo, corrección monetaria proveniente de deudas, intereses, entre otros.

Maquinaria, Mobiliario y equipo, Equipo de transporte.

El costo registrado de estos bienes incluye:

- a. Costo de adquisición.

b. Costos de transporte

c. Costos de instalación.

Terrenos

El costo registrado del terreno incluye:

a. El precio establecido en el contrato.

b. El costo de cierre de la transacción y obtención de la propiedad, que incluye comisiones, honorarios legales, investigación de los derechos de propiedad, seguros e impuestos vencidos.

c. El costo de medición.

d. El costo de preparar el terreno para su uso particular como limpieza, nivelación y demolición de edificios viejos.

Generalmente los terrenos son parte de las propiedades, planta y equipo. Sin embargo cuando el propósito principal de adquirir y conservar el terreno es de índole especulativa, es correcto clasificarlo como inversión (NIC´40). Si quien compra el terreno es una compañía de bienes raíces, quien piensa revenderlo, se debe registrar como parte del inventario (NIC´2).

Edificios

El costo registrado de los edificios incluye:

- a. El precio contratado.
- b. Los costos de remodelación y reacondicionamiento.
- c. Los costos de excavación para el edificio específico.
- d. Los costos arquitectónicos y de permiso de construcción.
- e. Los costos del interés capitalizados.
- f. Los costos no anticipados que resultan de las condiciones del terreno.

Uno de los problemas contables es el de determinar lo que se va a hacer con un edificio viejo que se encuentra en el lugar donde se pretende hacer el nuevo. ¿Es la demolición del viejo edificio un costo de la construcción? La respuesta es que si se compra un terreno con un edificio viejo, el costo de la demolición menos el valor de desecho forma parte del costo de preparación del terreno para el uso que se le va dar y se relaciona con el terreno y no con el nuevo edificio. Como se dijo anteriormente,

todos los gastos necesarios para dejar listo el activo para usarse forman parte del costo de dicho activo.

Mejoramientos a la propiedad rentada

Las mejoras hechas por el arrendador a la propiedad rentada, a menos que se exenten específicamente en el contrato de arrendamiento, se revierten al arrendador al final de período. Por tanto, un arrendatario capitaliza el costo de una mejora a la propiedad arrendada, y amortiza el costo en el curso de la vida económica ó de la duración del contrato de arrendamiento, cualquiera que sea más corto.

La decisión de contabilizar de inmediato un costo como gasto o capitalizarlo como activo como un edificio que se deprecia posteriormente, o capitalizarlo como activo no depreciable igual que un terreno, tiene un impacto tanto en el estado de resultados como en el balance de una empresa. El procedimiento general es determinar si incurrir en el costo genera beneficios económicos para la compañía mas allá del período actual, y que el activo está asociado con el incremento de los beneficios.

1.1.4.2 Activos adquiridos por intercambio.

Un activo también puede ser adquirido por medio del intercambio de otro activo ya sea total o parcial con otro distinto de las

propiedades, planta y equipo. El costo de adquisición de estos activos será valuado al valor razonable del bien entregado ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios líquidos entregados adicionalmente.

Intercambio de activos productivos no similares

Los activos productivos se conservan o usan en la producción de bienes o servicios. Los activos productivos no similares son aquellos que no son del mismo tipo general, no realizan la misma función y no se emplean en la misma línea de negocios.

Intercambio de activos productivos similares

Los activos productivos similares son del mismo tipo similar, desempeñan una función similar y se utilizan en la misma línea de negocios.

Cuando se intercambian activos productivos similares es necesario hacer dos salvedades. En primer lugar una empresa no reconocerá entradas (ganancias) por que el activo que originalmente adquirió se ha intercambiado por otro con un propósito similar, y la permuta no es esencialmente la culminación del proceso de generación de ingresos. Así, el

ingreso total esperado del activo original todavía no se ha completado pero continuará generándose por el activo de reciente adquisición.

La segunda salvedad surge cuando hay ganancia adicional en el intercambio; cuando una compañía obtiene una ganancia en el canje de activos productivos similares se considera que el proceso de generación de ingresos de la empresa ya está completo en la medida que se recibe una ganancia adicional. Por tanto la empresa distingue una ganancia en proporción a lo recibido. Si se paga la ganancia adicional la utilidad no se reconoce.

1.1.4.3 Autoconstrucción ó construcción de activos.

Un problema de contabilidad consiste en determinar los costos de maquinaria y otros bienes de activo cuando las compañía construyen los suyos propios. No existiendo precio de compra ni precio de contrato, la empresa tiene que asignar los costos y gastos para calcular los costos de construcción que se asentará en los registros. Los materiales y la mano de obra directa de la construcción no representan problema por que son costos que se pueden determinar viendo directamente las órdenes de trabajo y materiales empleados en la construcción de esos activos.

Sin embargo, la asignación de costos indirectos de manufactura crea problemas especiales. Estos costos indirectos llamados también gastos generales se pueden manejar de las siguientes tres maneras:

- No asignar gastos fijos al costo de los activos construidos. La principal razón para este tratamiento es que generalmente los gastos generales son fijos y no aumentan como resultado de la construcción de la planta y equipo propio. Con este enfoque se supone que la compañía tendrá los mismos costos independientemente que construya o no el activo; de modo que si se carga al equipo una parte de los gastos generales se liberará gastos actuales y como consecuencia se sobre estimara la utilidad del ejercicio actual. Por el contrario los gastos generales variables que aumenta como resultados de la construcción se deben cargar al costo del activo.
- Asignar al proceso de construcción una porción de todos los gastos generales. Este enfoque, que es concepto total de costeo es correcto si se cree que los costos pasan ha formar parte de todos los productos y activos fabricados o construidos. Con este procedimiento se asigna costos generales a la construcción como se haría a la producción

normal. Este método se usa ampliamente porque en la práctica contable se considera que se tiene una mejor asociación de gastos de ingresos. Los partidarios de éste enfoque indican que si se deja de asignar gastos generales se subestima el costo inicial del activo y el resultado es una asignación inexacta en el futuro.

- Asignar sobre la base de producción pérdida. La tercera opción es asignar al proyecto de la construcción el costo de cualquier parte de la producción que se obstaculiza por que el activo se esté construyendo y no comprando. Este método es conceptualmente atractivo pero se basa en lo que pudo haber ocurrido, que es esencialmente un concepto de costo como oportunidad cuya valuación es sumamente difícil.

1.1.4.4 Costos posteriores a la adquisición.

Los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de las propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento para el activo

existente. Cualquier otro gasto posterior debe ser reconocido como un gasto del período en el que se ha incurrido¹.

Una empresa incurre en costos en la vida útil de las propiedades, planta y equipo que van desde reparaciones rutinarias a ajustes y mejoras fundamentales. Los criterios de contabilidad deben elegir a este respecto si los costos deben agregarse (capitalizarse) a la cuenta de un activo (un gasto de capital) o registrarse como gasto de operación. Un costo que incrementa los beneficios económicos futuros del activo por arriba de aquellos que originalmente se esperaba constituyen un gasto de capital. Los beneficios económicos futuros pueden incrementarse por:

- a. La extensión de la vida del activo
- b. El mejoramiento de la producción
- c. Producción del mismo producto a un mejor costo.
- d. El aumento en la calidad del artículo

¹ Norma Internacional de Contabilidad 16 "Propiedades, planta y equipo", Pág. 399

Un costo que no incrementa los beneficios económicos futuros, pero que se incurre para mantener los beneficios existentes, es un gasto de operación.

1.1.4.5 Eliminación de las propiedades, planta y equipo.

Todo elemento componente de las propiedades, planta y equipo que haya sido objeto de desapropiación, debe ser eliminado del balance, al igual que cualquier elemento del activo fijo que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener beneficios económicos adicionales por su venta.²

Una empresa puede eliminar las propiedades, planta y equipo mediante la venta, la conversión involuntaria, el abandono o el intercambio. Desde un punto de vista ideal, la depreciación que se acumula hasta la fecha de eliminación habrá reducido el valor en libros hasta el valor de eliminación. Sin embargo, por lo general esto no ocurre y debe reconocerse una ganancia o pérdida en la eliminación. Estas resultan de una negociación del período, aunque también puede considerarse que es una corrección al ingreso que se ha registrado en los años en que se ha tenido el activo, puesto que es una indicación de que la depreciación no fue correcta.

² Normas Internacionales de Contabilidad 16 "Propiedades, planta y equipo", Pág. 410

Cuando se retira un elemento de las propiedades, planta y equipo del uso activo, y se mantienen para desapropiarlos se medirán por su valor neto en libros en el momento del retiro.

1.1.5 Métodos de presentación

1.1.5.1 Estados Financieros

Según las normas internacionales de contabilidad, específicamente el marco conceptual y la norma N° 1 presentación de estados financieros determina:

Se considera frecuentemente que los estados financieros muestren la imagen fiel de, o presenta razonablemente, la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de la empresa, la aplicación de norma contables apropiadas llevará normalmente, a estados financieros que transmitan lo que generalmente se entiende como una imagen fiel, o una presentación razonable de tal información.

Para ser confiable la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar, o que se puede esperar razonablemente que represente. Así, por ejemplo un balance general debe representar fielmente las transacciones y

sucesos que han dado como resultados los activos, pasivos y patrimonio neto de la empresa en la fecha de la información siempre que cumpla los requisitos para su reconocimiento.

Por lo tanto la empresa debe proceder a revelar ya sea en el cuerpo principal del balance general o en las notas que se refieran al mismo, subdivisiones más detalladas de las partidas que componen las líneas del balance, clasificadas de una forma apropiadas llevadas por la entidad.

Como mínimo, en el cuerpo del balance se deben incluir líneas con los importes que corresponden a las siguientes partidas:

- a. Propiedades planta y equipo
- b. Activos intangibles
- c. Inversiones financieras (excluidas en los apartados d, f, y g, posteriores)
- d. Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación
- e. Inventarios

- f. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

- g. Efectivos y otros medios líquidos equivalentes

- h. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar

- i. Provisiones

- j. Pasivos no corriente con intereses

- k. Intereses minoritarios

- l. Capital emitido y reservas

1.1.5.2 Información a revelar

Dentro del contenido de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo, debe incluirse dentro de los estados financieros la información siguiente para cada clase de sus elementos:

- a. Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto y, cuando hayan sido utilizadas varias, deben desglosarse el importe en libros bruto que

corresponde a cada clase de medición en cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo.

- b. Los métodos de depreciación utilizados.
- c. Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados.
- d. El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le corresponda), tanto al principio como al final de cada período.
- e. La conciliación de los valores en libros al principio y fin del período mostrando:
 - i. Las inversiones;
 - ii. Las desapropiaciones de elementos;
 - iii. Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - iv. Los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones llevadas a cabo en el período, así como las eventuales pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el período o revertidas en el mismo, cuya

contrapartida haya sido las cuentas de superávit por revaluación;

- v. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el estado de resultado;
- vi. Las pérdidas por deterioro de valor que haya revertido, y hayan sido reconocidas en el estado de resultado;
- vii. La depreciación
- viii. Las diferencias netas de cambio sugeridas en la conversión de estados financieros de una entidad extranjera;
- ix. Otros movimientos.

No es preciso ofrecer información comparativa para las conciliaciones exigidas por el apartado anterior.

Así mismo, en los estados financieros debe revelarse:

- a. La existencia en su caso, y los valores correspondientes a la restricciones de titularidad, así como los elementos de las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de determinadas obligaciones;
- b. Las políticas contables seguidas para estimar los eventuales costos de restauración o rehabilitación

medioambiental derivados de los elementos de las propiedades, planta y equipo;

- c. El importe de los anticipos a cuenta sobre elementos de las propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
- d. El importe de los compromisos de adquisición de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

La selección de un método de depreciación, así como la estimación de la vida útil de los activos, son cuestiones que requieren el concurso de criterios o juicios objetivos. Por tanto las revelaciones sobre los métodos adoptados y sobre las vidas útiles estimadas o de los porcentajes de depreciación suministran, a los usuarios de los estados financieros, información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la empresa, a la vez que hace posible la comparación con otras empresas. Por razones similares, es necesario revelar los cargos por depreciación de cada período, así como la depreciación acumulada al final del mismo.

La empresa informará de la naturaleza y del efecto del cambio de una estimación contable, siempre que haya tenido una incidencia significativa en el período actual o que vaya a tener en

períodos siguientes. Tal información puede aparecer respecto a los cambios en las estimaciones de:

- a. Valores residuales;
- b. Costos estimados de desmantelamientos o traslados de los elementos de las propiedades, planta y equipo, así como de restauración o de rehabilitación de su emplazamiento;
- c. Vidas útiles;
- d. Métodos de depreciación.

Cuando los elementos que componen las propiedades, planta y equipo se contabilizan por sus valores revaluados, debe revelarse la siguiente información:

- a. Las bases valorativas utilizadas para la revaluación;
- b. La fecha efectiva de la revaluación;
- c. Si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;

- d. La naturaleza de cualesquiera índices utilizados para determinar los costos de reposición;
- e. El importe en libros de cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo que debieran haberse incluido en los estados financieros confeccionados según el tratamiento por punto de referencia (NIC 16);
- f. El superávit de revaluación indicando los movimientos del período, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios.

Los usuarios de los estados financieros también suelen encontrar en ellos la siguiente información relevante para cubrir sus necesidades:

- a. El importe en libros de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- b. El valor bruto en libros de cualesquiera elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados se encuentran todavía en uso;

- c. El importe en libros de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que retirados de su uso activo, se mantienen solo para ser desapropiados;
- d. Cuando se utiliza el tratamiento contable por punto de referencia, el valor razonable de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, para los que el mismo es significativo diferente del importe en libros.

1.1.6 Depreciación

1.1.6.1 Definición

Es el proceso contable de asignación de los costos de los activos tangibles a gastos de una forma sistemática y racional, en los ejercicios que se esperan reciban beneficios del uso del activo, es decir la declinación del potencial de servicios de los activos de planta.³

Se considera por depreciación la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.⁴

³ Contabilidad Intermedia. Segunda edición Kyeso

⁴ Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedades, planta y equipo, Párrafo 6

La depreciación es el proceso de distribuir en forma racional y sistemática el gasto total a cada período beneficiado por el activo.⁵

1.1.6.2 Factores relacionados con la depreciación.

Para el cálculo de la depreciación las compañías deben considerar cuatro factores:

- a. El costo del activo;
- b. Su vida útil;
- c. El valor residual;
- d. El método de distribución de costos.

Costo del activo

El costo de un activo incluye todos los costos de adquisición necesarios para obtener los beneficios que han de derivarse del activo. Estos contienen el precio del contrato más los costos del flete, montaje, instalación y pruebas.

⁵ Contabilidad Intermedia, VIII Edición, Pág. 405, Párrafo 1.

Vida útil:

La vida útil de un activo es la medida del número de unidades de servicio que se espera obtener del mismo antes de su eliminación. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa puede implicar la venta de los elementos de las propiedades, planta y equipo después de un período específico de uso, tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo, es una cuestión de criterio basado en la experiencia que la empresa tenga con activos similares. Así mismo se puede medir en unidades de tiempo, como años y meses, o unidades de actividad o producto, como horas de operación de una maquina, toneladas producidas, o kilómetros recorridos por un camión.

Para determinar la vida útil de las propiedades, planta y equipo, deben tenerse en cuenta todos y cada uno de los factores siguientes:

- a. El uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espera del mismo;
- b. El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turno de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;
- c. La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo;
- d. Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como la fecha de caducidad de los contratos de servicios relacionados con el bien.

Valor residual (Desecho)

El valor residual (De salvamento) es el importe neto que puede esperarse que se obtenga de la eliminación de un activo al final

de su vida útil. Es la diferencia entre el valor esperado del activo al final de su vida útil y los costos de eliminación, como el desmantelamiento, remoción y venta del mismo. La vida útil y el valor residual están determinados por las políticas de la empresa. Si esta planea conservar un activo hasta que se agote físicamente o sea obsoleto desde el punto de vista opcional y ya no sea provechoso para nadie más, el valor residual esperado es aquel de desecho como chatarra, que probablemente sea muy bajo. En otras condiciones, si la compañía planea eliminar el activo cuando todavía tiene una utilidad económica considerable para otros, su valor residual esperado es el valor neto del mercado del activo (precio de venta menos los costos de eliminación) en el momento de su eliminación, que pueden ser relativamente altos.

1.1.6.3 Métodos de distribución de costos

Los principios de contabilidad requieren que el método de distribución del costo sea sistemático y racional. Sistemático significa que el cálculo debe seguir una fórmula y no determinarse de manera arbitraria. Racional quiere decir que el monto de la depreciación debe relacionarse con los beneficios que el activo produce en cada período.

Es posible utilizar una amplia variedad de métodos de depreciación para distribuir de forma sistemática, la base depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Entre tales métodos se encuentran:

1. Métodos de la actividad (o uso)

2. Métodos con base en el tiempo

a. Línea recta.

b. Acelerada (cargos decrecientes).

- Suma de dígitos de los años.
- Saldo decrecientes.

Una compañía debe usar un método de actividad cuando la vida útil del activo se vea afectada principalmente por la intensidad de uso del mismo y no por el curso del tiempo. La actividad suele medirse por el número de horas o el volumen de producto obtenido (kilómetros recorridos o toneladas producidas).

Tasa de depreciación = $\frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Nivel total de la actividad durante su vida}}$

Nivel total de la actividad durante su vida

Una compañía debe usar un método con base en el tiempo cuando la vida útil del activo está afectada principalmente por el paso del tiempo y no por el uso del activo. Esta situación incluye las causas físicas de deterioro y decaimiento, así como las causas funcionales de obsolescencia y deficiencia. Dos categorías generales de los métodos con base en el tiempo son:

Línea Recta y El Acelerado.

El método de depreciación lineal producirá un cargo por depreciación constante a lo largo de toda la vida del activo. Siendo adecuado utilizar este método cuando se estima que los beneficios que se obtienen del activo serán aproximadamente constantes en cada período de su vida.

$$\text{Tasa de depreciación} = \frac{\text{Costo} \text{ menos } \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

El método de la tasa constante sobre valor neto en libros del activo producirá cargos que van decreciendo a lo largo de su vida útil. Los métodos acelerados o cargos decrecientes son adecuados cuando se estima que los beneficios que se habrán de obtener del activo se reducen en el período. Dentro de estos se encuentran los métodos siguientes:

Suma de dígitos de los años, éste método calcula una depreciación decreciente en cada período aplicando una fracción decreciente cada año a la base de depreciación. El denominador de la fracción es la suma de los años dígitos. Así en el caso del activo que tiene una vida útil de cinco años, la suma es: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$. El numerador de la fracción es el dígito de los años tomado en orden inverso, es decir, 5 el primer año, 4 el segundo año, etc.

Las fracciones de los cinco años de vida útil del activo son: $\frac{5}{15}$, $\frac{4}{15}$, $\frac{3}{15}$, $\frac{2}{15}$ y $\frac{1}{15}$.

La fórmula general para calcular la suma de los años dígitos es: $\frac{n(n+1)}{2}$

Saldo decreciente, los métodos de saldo decreciente producen una cantidad de depreciación en cada período, aplicando una tasa constante al valor en libros del activo al principio del período. Provocando una declinación en la depreciación periódica porque se utiliza el valor en libros y no la base de depreciación. De igual manera, se pasa por alto el valor residual en los cálculos de la depreciación de cada período

aunque el activo no se haya depreciado por debajo de su valor residual estimado.

$$\text{Tasa de depreciación} = 1 - n \sqrt[n]{\frac{\text{Raíz Valor residual}}{\text{Costo}}}$$

Los métodos de depreciación contemplados en la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, planta y equipo son:

- 1 Método de depreciación lineal.
- 2 Tasa constante sobre valor neto en libros.
- 3 Suma de unidades producidas.

1.1.6.4 Cambios y correcciones de la depreciación.

Una empresa puede realizar diferentes cambios y correcciones en la depreciación en los siguientes casos:

- a. Un cambio en el método de depreciación para los activos de propiedad actual (modificación en los principios contables) se contabilizan mediante una variación de efecto

acumulativo. La depreciación acumulada a principio del año del cambio se calcula con base en los métodos nuevo y viejo y la diferencia se reporta en el estado de resultados de la empresa (neto de impuestos al ingreso) en el año del cambio como un efecto acumulativo en el ingreso de años anteriores a la modificación de los principios contables.

b. Adopción de un nuevo método de depreciación para los activos de nueva adquisición que no requieran ningún ajuste en las cuentas, pero si se necesita la declaración en las notas a los estados financieros con los montos de las utilidades por acción.

c. Una variación en una estimación del valor residual o la vida de servicio de un activo de posesión actual se contabiliza hacia el futuro; es decir, el costo no depreciado del activo al principio del año de cambio se distribuye en la vida restante, lo que determina el nuevo valor residual.

d. La corrección en un error la depreciación se trata como un ajuste a un período anterior; es decir, se corrigen los estados financieros anteriores de la compañía (se reexpresan). El efecto en los estados financieros del

período actual incluye una corrección al monto de la depreciación y un incremento o reducción en las utilidades retenidas (netas de impuestos), por el importe del error en el ingreso neto previamente reportado.

1.1.6.5 Agotamiento

El agotamiento es la distribución de los costos del consumo de un recurso natural (activo no renovable) en los períodos en que se reciben los beneficios. Es el mismo concepto que la depreciación pero se utiliza un término diferente en el caso de los recursos naturales.

Una empresa determina el costo registrado de los recursos naturales mediante los mismos principios que se utilizaron para la propiedad, planta y equipo. Es posible, si los costos de recuperación son fuertes, que el valor residual neto pudiera ser negativo porque tales costos de recuperación exceden el precio esperado de venta de la tierra. En este caso, la cantidad neta tendrá que agregarse al costo para determinar la base de agotamiento (o reportarse como pasivo).

Normalmente una compañía registra el agotamiento utilizando el método de actividad. La medida de actividad es el número de unidades del recurso que se espera se extraiga durante la vida del activo. Una tasa de agotamiento unitaria se calcula como sigue:

$$\text{Tasa de agotamiento unitaria: } \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Unidades}}$$

La naturaleza de los recursos naturales es tal que se pueden hacer gastos adicionales de capital en períodos futuros. Además, la estimación del número restante de unidades frecuentemente es incierta, por lo que queda sujeto a revisión con nueva información geológica. Cuando se han incurrido en gastos adicionales de capital o se revisan las estimaciones, tiene que calcularse una nueva tasa de agotamiento. La nueva tasa de agotamiento se basa en el valor actual en libros del activo (que incluyen los gastos adicionales de capital), la nueva estimación del valor residual y la de las unidades restantes al principio del año.

$$\text{Nueva tasa de agotamiento unitario: } \frac{\text{Valor libros-Valor residual}}{\text{Unidades restantes}}$$

La compañía utiliza la nueva tasa de agotamiento unitario para calcular el agotamiento de cada año hasta que haga nuevas estimaciones y calcule otra tasa de agotamiento.

El costo de un activo que es un recurso natural puede incluir ciertos activos tangibles, como edificios y caminos hasta el sitio de una mina. Puesto que la vida útil de los activos tangibles está limitada por la vida de la mina, su costo se deprecia siguiendo el criterio del mismo método de actividad que se utiliza para la mina. Desde luego si otras mejoras tienen una vida mas corta que la vida esperada de la mina se deprecian en el curso de sus vidas económicas esperadas.

1.1.7 Revaluación

Con el revalúo de los activos fijos se pretende incluir en los estados financieros valores más apegados a la realidad, tanto en el renglón de activos fijos como en el patrimonio y en los resultados del período, para incrementar la calidad del contenido informativo de los mismos.

El monto de la revaluación se determina obteniendo la diferencia resultante de comparar el valor neto de reemplazo de un activo determinado, contra su valor en libros (costo- depreciación

acumulada) esto es valor neto de reemplazo menos valor en libros = monto del revalúo. Cuando se trata de un activo el cual ya se había revaluado con anterioridad el "valor neto de reemplazo" se compara entre el "valor neto de reemplazo en libros". El valor neto de reemplazo en libro es igual al costo original de adquisición del activo menos su depreciación acumulada mas el revalúo registrado en libros, menos la depreciación acumulada original.

1.2 PÉRDIDA DE VALOR POR DETERIORO

1.2.1 Definiciones

Flujos esperados. Son los flujos de efectivo futuros ponderados por su respectiva probabilidad de ocurrencia en un rango de flujos estimados, que incorporan los riesgos asociados con las posibles variaciones en el monto y en la periodicidad de los mismos.

Indicios de deterioro. Circunstancias propias del activo o del ambiente en que opera la entidad que establecen la posibilidad de la existencia de un deterioro.

Tasa apropiada de descuento. Es la curva de rendimiento de la tasa real que refleja las condiciones del mercado en el que opera la "unidad generadora de efectivo" al momento de la evaluación.

Valor neto en libros. Son los saldos de los activos netos que conforman la "unidad generadora de efectivo" determinados conforme a las reglas de valuación y presentación, deduciendo la depreciación, amortización y pérdidas por deterioro acumuladas que les correspondan, según sea el caso.

Valor presente. Es la técnica por medio de la cual se aplica una tasa apropiada de descuento a los flujos netos futuros que se espera genere una partida de la entidad en el curso normal de su operación y al término de su vida útil.

Valor presente esperado. Es el valor presente de los flujos esperados de efectivo.

Valor razonable. Es el monto por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor igualmente dispuestos e informados, en una transacción de libre competencia.

Costo de desapropiación: son los costos incrementales directamente atribuibles a la desapropiación de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.

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

- a) Las partidas objeto de transacción son homogéneas;
- b) Siempre es posible encontrar compradores y vendedores;
y
- c) Los precios están disponibles para el público.

1.2.2 Pérdida de valor por deterioro de las propiedades, planta y equipo.

Las empresas deben evaluar a cada fecha de cierre del balance la presencia de alguno de los indicios de deterioro; ante la presencia de uno de ellos, las entidades deben determinar la posible pérdida por deterioro, a menos que cuenten con evidencias que demuestren en forma contundente que dichos indicios son de carácter temporal.

Si cualesquiera de los valores que conforman el valor de recuperación, o sea, el precio neto de venta de un activo y su valor de uso, excede al valor neto en libros del activo en cuestión o la unidad generadora de efectivo, no habrá deterioro de su valor y, por tanto, no será necesario proceder al cálculo del valor del deterioro; sin embargo, es conveniente revisar las políticas de depreciación o amortización, de acuerdo a la expectativa de vida útil económica restante del bien.

En caso de que no se pueda determinar un precio neto de venta para el activo por no existir un mercado observable, se debe determinar el valor de uso.

1.2.2.1 Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor

Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, la empresa debe considerar, como mínimo, las siguientes circunstancias:

1. Baja en el valor de mercado de un activo
2. Capacidad instalada no utilizada

3. Cambios tecnológicos
4. Pérdida de operación o de flujos de efectivos asociados a un activo de larga duración
5. Proyecciones o presupuesto que indiquen una tendencia de pérdidas futuras.
6. Participación en los resultados de empresas subsidiarias y asociadas inferior a la amortización del crédito mercantil reconocido
7. Planes futuros para la empresa.

La empresa puede detectar otros indicios de que el activo puede estar perdiendo valor por deterioro, por lo cual sería necesario determinar el importe recuperable del activo.

1.2.2.2 Medición del importe recuperable

Como se definió anteriormente, importe recuperable de un activo es el mayor entre el precio de venta neto y el valor de uso de un activo, se utiliza el término "activo", para referirse tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

Cuando se proceda al cálculo del precio de venta neto de un activo se debe de tomar en cuenta aspectos importantes tales como:

1. Que existe un mercado activo en el cual se puede realizar la transacción, considerando que las bases existentes para la valoración sean fiables y apegadas a la realidad, en caso contrario se debe de tomar el valor de uso.
2. Cuando el activo está destinado al retiro de la producción, no será necesario para calcular el valor de uso, y se tomará el valor de mercado. Esto debido a que los ingresos o flujos de efectivos presentes por su utilización no son significativos y no podrán ser mayores al precio de venta neto.

El importe recuperable se debe calcular para cada activo individual, excepto que dicho activo no genere ingresos por si solo, o dificulte preparar los flujos de efectivo de los ingresos de forma individual, en este caso se tomará el grupo de activos los cuales proporcionen una entrada de efectivo.

Se debe considerar en la determinación del precio de venta neto o del valor de uso tanto las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones las cuales proporcionarán una aproximación razonable a los cálculos detallados.

1.2.2.2.1 Precio de venta neto

El precio de venta neto está definido como un compromiso formal de venta, en una transacción libre, modificado por los gastos que pudieran ser atribuibles directamente a la venta del activo.

En caso que no exista un compromiso formal de la venta, pero si hubiere un mercado de compraventa del activo, el precio de venta neto está constituido por el precio del activo en el mercado, el cual está dispuesto a adquirir un comprador, si no se tiene en ese momento, el precio de venta será el precio de transacción más reciente el cual puede proporcionar la base adecuada para estimar el precio de venta neto, en caso que no haya ocurrido cambios importantes en la economía.

Por otra parte si no existe un acuerdo de venta del bien ni un mercado activo para el bien, el precio de venta neto se obtendrá de la mejor información disponible para reflejar el importe que

la empresa puede obtener, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor, bien informados; para determinar este importe, la empresa considerará el resultado de las transacciones mas recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El precio de venta neto no refleja una venta forzada.

Los costo por la desapropiación se deberá deducir al momento de calcular el precio de venta neto. Ejemplo de estos costos son los de carácter legal, los impuestos de todo tipo que el vendedor ha de pagar por la operación, los costos de desmontar y desplazar el bien, así como todos los demás costos incrementales para dejar el bien en condiciones de venta.

1.2.2.2.2 Valor en uso

Para determinar el valor de uso de los activos, la entidad debe utilizar modelos técnicos de valuación reconocidos en el ámbito financiero y contar con sustento suficiente, confiable y comprobable para las estimaciones que utilice en la aplicación de los modelos mencionados.

El valor de uso puede determinarse a través de la técnica de valor presente estimado o la técnica de valor presente esperado.

El valor presente estimado implica la utilización de una sola estimación futura de flujos de efectivo, y los riesgos asociados al activo en cuestión se consideran en la tasa de descuento a utilizar. Por otra parte, si se usa el valor presente esperado, los flujos de efectivo futuros a descontar se obtienen de ponderar diferentes escenarios que incorporan los riesgos asociados con la unidad en función de su probabilidad de ocurrencia, se utiliza una tasa de descuento libre de riesgo.

1.2.2.2.3 Determinación de los flujos de efectivo futuros

La determinación de los flujos de efectivo futuros implica la mejor estimación del flujo neto de efectivo futuro proveniente de la utilización continua del activo y de su realización final. El cálculo de los flujos futuros de efectivo debe contemplar como mínimo, lo siguiente:

- Los ingresos potenciales, multiplicando las ventas esperadas en unidades durante la vida útil económica remanente de los activos por los precios de venta representativos de dichas unidades.

- Los costos y gastos de operación directamente atribuibles a los ingresos provenientes del activo por lo que se calculan los flujos de efectivo futuros, sin incluir la depreciación o amortización.
- La diferencia entre los ingresos potenciales menos los costos y gastos de operación directamente atribuibles, se le disminuirán o incrementarán los flujos de efectivo que se pagarán o recibirán por la realización de los activos netos que conforman la unidad generadora de efectivo al término de la vida útil del activo dominante.

Para determinar el valor de uso de un activo es necesario contar con la siguiente información:

Las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto del funcionamiento continuado del activo como de su desapropiación final; y aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

Las bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros son:

- Para establecer tales flujos de efectivo deberán estar basados en proyecciones hipotéticas razonable y que sean las mejores estimaciones de la administración, sobre la base de condiciones que se presentan a lo largo de la vida útil restante del bien, tomando en cuenta con mayor énfasis la información externa.
- Las proyecciones de flujos de efectivo deben estar basadas en los presupuestos o pronósticos de tipo financiero más recientes, que hayan sido aprobadas por la administración de la empresa; las cuales cubrirán como máximo un período de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor, siempre que crea que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, de predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.
- Por último las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estiman extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos financieros, utilizando una tasa de crecimiento para los años subsiguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información

objetiva indique que una tasa creciente se ajusta mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara apropiado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.

Al considerar los presupuestos o pronósticos de tipo financiero, la empresa habrá de considerar si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación del conjunto de condiciones económicas que se darán en la vida útil restante del activo en cuestión.

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros deben incluir:

- (a) Proyecciones de cobros procedentes del funcionamiento continuado del activo;
- (b) Proyecciones de los pagos en los que sea necesario incurrir para generar los cobros anteriores por el funcionamiento continuado del activo (incluyendo, en su caso, los pagos necesarios para preparar al activo para su utilización), así

como los que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según una base razonable, al activo; y

(c) Los flujos netos de efectivo que, en su caso se recibirían o pagarían por la desapropiación del activo al final de su vida útil.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento habrán de tener en cuenta, de forma coherente, las hipótesis que se manejen respecto a los incrementos de precio debidos a la inflación general de la economía. Por tanto, si la tasa de descuento incluye el efecto de los incrementos de precio debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se habrían de estimar en términos nominales. Si, por el contrario, la tasa de descuentos excluyese el efecto de los incrementos de precio debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (si bien tendrían que incluir incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).

Las proyecciones de pagos futuros incluirán la parte de los pagos de toda la empresa que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre bases razonables y coherentes, al funcionamiento del activo en cuestión.

Cuando el importe en libros del activo no incluya la totalidad de los desembolsos a realizar antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una evaluación de los desembolsos adicionales que se esperan realizar antes de que el activo esté listo para su utilización o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo que no se haya terminado todavía de ejecutar.

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

- (a) Los cobros procedentes de activos que generan, por su funcionamiento continuado, entradas de efectivo que son en buena medida independientes de los cobros procedentes del activo que se esté valorando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas por cobrar); y
- (b) Los pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, partidas a pagar, pensiones o provisiones).

Los flujos de efectivo futuros deben ser estimados, para el activo en cuestión, teniendo en cuenta su estado actual. Dichas

estimaciones solo deberán incluir pagos o cobros futuros que puedan tener su origen en:

(a) Una reestructuración futura en la que la empresa no se ha comprometido todavía; o

(b) Inversiones futuras que puedan mejorar o desarrollar el activo por encima del nivel de rendimiento originalmente previsto.

Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor en uso no reflejará:

(a) Pagos futuros, o ahorros de costos relacionados con ellos (por ejemplo reducciones de personal), o bien otros beneficios que se espere conseguir de una reestructuración futura, en la que la empresa no se haya comprometido hasta el momento; o

(b) Inversiones futuras que vayan a mejorar o desarrollar el activo por encima del nivel de rendimiento originalmente previsto, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con tales inversiones.

Las estimaciones de los flujos de efectivo incluirán, no obstante, los desembolsos futuros necesarios para mantener o conservar el activo en su nivel de rendimiento originalmente previsto.

La estimación de los flujos de efectivo futuros no deben incluir:

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

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

Los flujos de efectivo estimados reflejarán las hipótesis que sean coherentes con la manera de determinar la tasa de descuento, de otra forma el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor del dinero en el tiempo está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, tales flujos de efectivo excluyen las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. Del mismo modo, puesto que la tasa de descuento se determina antes de impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto a las ganancias.

Para la desapropiación de un activo al final de su vida útil, la estimación de los flujos de efectivo futuros a recibir o a pagar deberán estar basados en cantidades que la empresa espera obtener por la venta de dicho bien, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor bien informados, deduciendo los costos estimados de la desapropiación.

La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir, o a pagar, por la desapropiación de un activo al final de su vida útil, se hará de forma similar a la determinación del precio de venta neto del activo, excepto que, al determinar tales flujos:

(a) La empresa utilizará los precios que, en la fecha de la estimación estén vigentes para activos de naturaleza similar, que hayan llegado al final de su vida útil y que hayan estado operando en condiciones similares a las del activo que se está evaluando; y

(b) Esos precios se ajustarán por los efectos que puedan causarles tanto los incrementos debidos a la inflación general, como los incrementos o disminuciones de los precios específicos; no obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes del funcionamiento

continuado del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general de la economía, este efecto habrá de ser excluido también de la estimación de los flujos de efectivo procedentes de la desapropiación.

1.2.2.3 Reconocimiento y medición de la pérdida de valor por deterioro

De acuerdo a la definición, debe reconocerse una pérdida de valor por deterioro cuando el valor de recuperación del activo, es menor al valor neto reflejado en los libros, dicho reconocimiento será por la diferencia resultante de la comparación realizada.

En el caso de activos corporativos para determinar su ajuste por deterioro, se debe:

- a) Determinar, primero, la pérdida por deterioro de las unidades generadoras de efectivo, para llegar al valor neto en libros ajustado.
- b) Segundo, sumar al valor neto en libros ajustado de las unidades generadoras de efectivo el valor neto en libros de los activos corporativos, sin incluir tanto cualquier activo intangible con vida indefinida, como la plusvalía comprada.

Una vez determinado que el valor neto en libros excede a su valor de recuperación, entonces ésta diferencia deberá reconocerse como una pérdida de valor por deterioro.

Al momento de reconocer una pérdida por deterioro se debe tener muy en cuenta el concepto de importancia relativa, ya que si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente mayor a su importe en libros, entonces ya no habrá necesidad de reestimar el importe recuperable, a menos que se tenga información de sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. El concepto de importancia relativa también debe aplicarse cuando los análisis preliminares muestren que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios listados anteriormente.

De acuerdo a lo expuesto en el párrafo anterior, si las tasas de interés de mercado u otras indicaciones del rendimiento de mercado para las inversiones han sufrido incrementos durante el período, la empresa 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 utilizada al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectada por el incremento en tales tasas de mercado. Por ejemplo, los incrementos en las tasas de interés a corto plazo, pueden no ejercer un efecto importante en la tasa de descuento utilizada para valorar un activo al que le resta todavía una vida útil dilatada; o
- (b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en tales tasas de descuento, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestren que: es improbable que se vaya a producir una disminución importante en el importe recuperable, por causa de que los flujos futuros de efectivo es posible que se vean aumentados. Por ejemplo. En algunos casos, la empresa puede ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos para compensar eventuales incrementos en las tasas (de rendimiento) del mercado; o bien que, es improbable que, de la disminución del importe recuperable, resulte un deterioro de cuantía significativa.

Si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización)

utilizado o el valor residual del activo necesitan ser revisados y ajustados, incluso si no se llega finalmente a reconocer ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Pérdida de valor por deterioro para una unidad generadora de efectivo.

La empresa debe proceder a reconocer una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo sí, y solo sí, su importe recuperable fuera menor que su importe en libros. La pérdida por deterioro que se halla determinado debe ser distribuida, con el propósito de reducir el valor de los activos que componen la unidad, en el siguiente orden:

- (a) En primer lugar, a la plusvalía comprada que en su caso pudiera haberse atribuido a la unidad en cuestión; y
- (b) A continuación, a los demás activos de la unidad, prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos existentes en la unidad.

Tales reducciones en el importe en libros, de cada uno de los activos individuales, deben ser tratadas como pérdidas por deterioro de los mismos, y reconocidos contablemente de acuerdo a los expuesto en los párrafos anteriores.

Al distribuir una pérdida por deterioro, el importe en libros de cada activo no debe ser reducido por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

(a) Su precio de venta neto (si se pudiese determinar)

(b) Su valor en uso (si se pudiese determinar)

(c) Cero.

1.2.3 registro

La pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el estado de resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado. Las pérdidas por deterioro, en los activos revaluados, deben tratarse como una disminución de la reevaluación practicada.

La pérdida por deterioro correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra el superávit de reevaluación, en la medida que no exceda del importe de la misma que ha sido generado por el activo en cuestión. La

parte que exceda del importe previamente revaluado, será reconocida como un cargo en el estado de resultados del período.

En el caso de que el importe estimado de una pérdida por deterioro sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la empresa debe proceder a reconocer un pasivo sí, y solo sí, es obligada a ello por otra Norma Internacional de Contabilidad.

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Cuando se proceda a reconocer una pérdida por deterioro, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante comparación del importe en libros revisado con su base fiscal correspondiente.

1.2.4 Presentación

La pérdida por deterioro en el valor de los activos, así como la reversión de la misma, deben presentarse en el estado de resultados como partida especial dentro del resultado por operaciones continuas.

Cuando se presentan indicios de deterioro, se tengan activos con vida indefinida, o bien, se tengan pérdidas por deterioro reconocidas, deben revelarse las siguientes situaciones, según corresponda:

- De presentarse cambios en los supuestos utilizados, debe revelarse este hecho y las justificaciones que lo motivaron.
- Los sucesos y circunstancias que originaron justificadamente la evaluación, o en su caso, la pérdida por deterioro o su reversión.
- El efecto del ajuste por deterioro o su reversión por cada una de las unidades generadoras de efectivo y sus clasificaciones de activos que las conforman.
- Si el nuevo valor neto en libros, está constituido por su precio neto de venta o su valor de uso.
- Los criterios utilizados para determinar el precio neto de venta (por ejemplo, por referencia al mercado activo utilizado).

- La tasa o tasas apropiadas de descuento utilizadas para determinar el valor de uso.
- Los efectos en la pérdida por deterioro provocados por cambios en la agrupación de activos que conforman la unidad generadora de efectivo.
- En caso de revelar información por segmentos, las pérdidas por deterioro y su reversión aplicada a cada segmento.
- En el caso de observar activos mantenidos para su uso cuya disposición se ha decidido, pero no califican para su venta, deben revelar ese hecho.

La pérdida por deterioro de activos de larga duración dispuestos para su venta y sus aumentos o disminuciones resultantes, se deben presentar en el estado de resultados como partida especial dentro del resultado por operaciones continuas.

Los activos de larga duración dispuestos para su venta y los pasivos relacionados deben presentarse en el activo y pasivo circulante, respectivamente y sin compensación entre ellos.

Deben revelarse las siguientes situaciones:

- Descripción de los activos de larga duración y pasivos relacionados, sus montos y circunstancias que determinaron la decisión de venderlos, así como la fecha esperada de venta.
- Los criterios utilizados para determinar el precio neto de venta (por ejemplo, por referencia al mercado utilizado).
- La pérdida acumulada por deterioro de activos de larga duración.
- Descripción y monto estimado de los pasivos relacionados con la disposición por venta, que no han reunido los requisitos para ser incorporados en las cifras de los estados financieros.
- Razones, montos y efectos en resultados de activos clasificados como dispuestos para su venta que se decidió continuar utilizando y descripción de su valuación.

En caso de revelar información por segmentos, las pérdidas por deterioro y su reversión aplicada a cada segmento.

1.2.4.1 Revelaciones en los estados financieros

De acuerdo a la NIC 36 en los estados financieros se debe revelar, para cada clase de activos, la siguiente información:

- El importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el estados de resultados durante el período, así como la partida o partidas en las que tales cargos están incluidos;
- El importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el estado de resultados durante el período, así como la partida o partidas del estado de resultados en que tales reversiones están incluidas;
- El importe de las pérdidas por deterioro reconocidas directamente en las cuentas de patrimonio neto durante el período; y
- El importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro reconocidas directamente en las cuentas de patrimonio neto durante el período.

La información exigida por la NIC 36 puede revelarse junto con otros datos presentados por clases de activos. Por ejemplo, tal información puede estar incluida en una conciliación del importe en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del período, ya que este tipo de información es obligatorio según la NIC 16, Propiedades, planta y equipo.

Si una pérdida por deterioro o la reversión a una pérdida anterior son reconocidas durante el período y son de un monto significativo, entonces debe revelarse en los estados financieros de la empresa la información siguiente:

(a) Los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro;

(b) El importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;

(c) Para cada activo individual:

- La naturaleza del activo; y
- El segmento al que pertenece, según cual sea el formato principal utilizado por la empresa.

(d) Para cada unidad generadora de efectivo:

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).

(e) Si el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) en cuestión, está constituido por su precio de venta neto o su valor en uso;

(f) En el caso de que el importe recuperable sea el precio de venta neto, los criterios utilizados para determinar éste

precio de ventas neto (por ejemplo por referencia a un mercado activo o de otra manera); y

- (g) En el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente, en su caso.

Si el conjunto de todas las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas, durante el período, tuvieran importancia significativa dentro de los estados financieros globales de la empresa, esta deberá revelar en ellos información conteniendo una breve descripción de los siguiente:

- (a) Las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro, o en su caso por las reversiones.
- (b) Los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento, o en su caso a la reversión, de tales pérdidas por deterioro para las que no se ha dado información.

Se aconseja a las empresas revelar información acerca de las hipótesis clave utilizadas para determinar, durante el período, el importe recuperable de los activos o de las unidad generadoras de efectivo.

1.2.5 Reversión de la pérdida por deterioro

Cuando la empresa experimente una mejoría en la tendencia del valor de recuperación y éste sea superior a su nuevo valor neto en libros, esta debe proceder a la reversión de la pérdida por deterioro, siempre y cuando esté plenamente justificada y reúna características de permanencia y verificabilidad.

Entre algunas situaciones que pueden ocasionar incrementos en el valor de recuperación de un activo comprendido dentro de las propiedades planta y equipo están:

- a. Efectos favorables para la entidad por cambios importantes ocurridos durante el período en aspectos de mercado, económicos, tecnológicos, reglamentarios, legales, ambientales, etc.

- b. Disminución importante durante el período de las tasas de interés del mercado que podrían afectar las tasas apropiadas de descuento previamente empleadas para calcular los flujos futuros de efectivo derivados de la utilización y realización de los activos y, consecuentemente, ocasionar un incremento sustancial a su valor de uso.

c. También, podría ocurrir que surgieran mercados observables y verificables que hicieran posible la determinación de precios netos de venta, inexistentes en la fecha de la última evaluación del deterioro.

Cuando se de alguno de los requisitos anteriores se debe proceder a revertir una pérdida por deterioro, la cual haya sido reconocida con anterioridad para un activo. Como se especificó anteriormente el término "activo", se refiere tanto a un activo tomado individualmente, como a un grupo de activos que conformen una unidad generadora de efectivo.

La evaluación de la existencia de los indicios de deterioro reconocidos en años anteriores debe hacerse en cada cierre de ejercicio, es decir, en cada fecha del balance, para determinar si estos han desaparecido o han disminuido. En caso que se encontrara algún indicio la empresa deberá volver a estimar el valor de recuperación del activo afectado. La empresa para hacer la evaluación debe considerar como mínimo las siguientes indicaciones:

Fuentes externas de información:

(a) Durante el período, se ha observado un aumento significativo en el valor de mercado del activo.

(b) Durante el período, han tenido, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la empresa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al que está dedicado el activo en cuestión;

(c) Durante el período, las tasas de interés u otras tasas de rendimiento del mercado, han experimentado decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya ascendido de forma significativa;

Fuentes internas de información

(d) Durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en la forma o manera en que se usa o se espera usar el activo, con efecto favorable sobre la empresa; entre tales cambios pueden encontrarse las inversiones que mejoran o desarrollan el activo por encima del nivel de rendimiento originalmente previsto, o bien la existencia de un

compromiso para interrumpir o reestructurar la operación a la que este pertenece; y

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

La lista de indicios que pueden dar origen a posibles recuperaciones de la pérdida por deterioro sigue, en esencia, la de indicios de potenciales pérdidas por deterioro expuesta anteriormente. También es aplicable el concepto de importancia relativa a la hora de determinar si la pérdida por deterioro, reconocida para un activo en períodos anteriores, se ha revertido y si se necesita calcular de nuevo el importe recuperable del mismo.

Si existieran indicios de que la pérdida por deterioro, reconocida en años anteriores para un activo, ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que la vida útil restante, que el método de amortización o depreciación o que el valor residual necesitan también ser revisados y ajustados, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.

Únicamente se deberá proceder a revertir una pérdida por deterioro efectuada a un activo en años anteriores, cuando se haya tenido lugar un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde la fecha en que se reconoció inicialmente la pérdida por deterioro.

La reversión de una pérdida por deterioro 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 empresa reconoció por última vez la pérdida por deterioro del activo. La empresa está obligada a identificar los cambios en las estimaciones que produce el incremento citado en el potencial de servicio. Ejemplos de tales cambios en las estimaciones son los siguientes:

(a) Un cambio en la base de estimación del importe recuperable (por ejemplo, si antes se calculaba a partir del precio de venta neto y ahora se hace a partir del valor en uso o viceversa);

(b) Si el importe recuperable se calculaba a partir del valor en uso, un cambio en la cuantía o en las fechas de las

estimaciones de los flujos de efectivo futuros o en la tasa de descuento; o

(c) Si el importe recuperable se calcula a partir del precio de venta neto, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes de tal precio de venta o en los costos relacionados con la desapropiación.

El valor en uso de un determinado activo puede llegar a hacerse mayor que su importe en libros, simplemente porque el valor presente de los flujos de efectivo futuros aumente, a medida que estos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado en absoluto. Por tanto, una pérdida por deterioro no puede revertirse por causa del mero paso del tiempo, incluso aunque el importe recuperable del activo llegue a ser mayor que su importe en libros.

1.2.5.1 Valuación

Conforme a lo mencionado anteriormente, la pérdida por deterioro en el valor de las propiedades, planta y equipo se

produce únicamente cuando su valor neto en libros excede a su valor de recuperación. Por tanto, cuando una nueva estimación del precio neto de venta o del valor de uso indique que la pérdida por deterioro en el valor de un activo de larga duración ha desaparecido o es inferior a la previamente registrada, el monto de la pérdida debe revertirse o reducirse.

La reversión de una pérdida por deterioro en el valor de activos en uso debe aplicarse a los resultados del ejercicio en que ocurra. Para estos efectos, es necesario determinar a la fecha de la reversión, el "valor neto original actualizado", el cual consiste en el valor neto en libros de los activos de larga duración que se tendría a la fecha de la nueva estimación, de no haberse registrado deterioro alguno, disminuyéndole en su caso, la depreciación o amortización acumulada con base en la vida útil considerada (nueva o no) en la fecha del ajuste por deterioro, actualizada a la fecha de la nueva estimación.

El valor neto en libros de los activos de larga duración a la fecha de la reversión debe ajustarse al menor, entre:

- a. El nuevo valor de recuperación.
- b. El "valor neto original actualizado".

La distribución de la reversión de la pérdida por deterioro a cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, se debe hacer sobre las mismas bases descritas en el párrafo anterior, o sea, considerando el menor entre su nuevo valor de recuperación o su valor neto original actualizado, por cada activo que conforma la unidad generadora de efectivo.

1.2.5.2 Registro de la reversión

Cuando se registre la reversión de una pérdida en el valor de activos de larga duración en uso, el valor neto en libros resultante debe ser la nueva base para el cálculo de la depreciación o amortización aplicable en su vida útil remanente.

1.2.5.2.1 Reversión de la pérdida por deterioro de un activo individual

En ningún caso, el nuevo valor en libros de un activo sobre el cual se haya practicado una reversión de una pérdida por deterioro, deberá ser superior o exceder al importe en libros que tenía este antes de haberse reconocido la pérdida por deterioro en períodos anteriores.

Los incrementos en el importe en libros de un activo por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortizaciones o depreciación), de no haber sido reconocida la pérdida por deterioro en períodos anteriores, son de hecho revaluaciones del activo en cuestión.

La reversión de una pérdida por deterioro en un activo debe ser reconocida como un ingreso inmediatamente en el estado de resultados, a menos que dicho activo se contabilice por su valor revaluado. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro en un activo previamente revaluado, debe tratarse como un aumento de reevaluación.

La reversión de una pérdida por deterioro, reconocida en un activo revaluado, se acredita directamente al patrimonio neto, aumentando el importe del superávit de reevaluación. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente como un gasto en el estado de resultados, se reconocerá la reversión como un ingreso del período.

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos

su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

1.2.5.2.2 Reversión de la pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo

El importe de la reversión de una pérdida por deterioro, en una unidad generadora de efectivo, debe ser objeto de distribución, con objeto de incrementar el importe en libros de los activos de la citada unidad, utilizando el siguiente orden:

(a) En primer lugar, a los activos distintos de la plusvalía comprada, prorrateando la cantidad en función del valor de cada uno de los activos que componen la unidad; y

(b) A continuación, la plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo.

Los incrementos en los valores en libros deben tratarse como reversiones de las pérdidas por deterioro de cada uno de los activos individuales, y proceder a su reconocimiento.

Al atribuir la reversión de una pérdida por deterioro correspondiente a una unidad generadora de efectivo, el

importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor entre:

(a) Su importe recuperable (si pudiera determinarse): y

(b) El importe en libros (neto de amortización o depreciación) que hubiera podido determinarse de no haberse reconocido la pérdida por deterioro en los períodos anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, será prorrateado entre los demás activos que componen la unidad.

CAPITULO II: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN Y

DIAGNOSTICO

Como parte del diseño de la metodología implementada en la fase del análisis preliminar, es importante identificar en un principio las dificultades que presentan las medianas empresas industriales ante la implementación de una normativa que incorpora dentro de su contenido, la pérdida de valor por deterioro como uno de los conceptos nuevos, el cual se vuelve indispensable para la presentación de cifras razonables en los Estados Financieros. para la ejecución de la investigación se utilizaron los siguientes tipos de estudio:

2.1 Tipo de estudio.

En el desarrollo de la investigación se trabajó con una combinación de tipos de estudio, en su inicio el estudio exploratorio, seguido de un estudio descriptivo y finalizando con un estudio explicativo.

2.1.1 Estudio exploratorio.

Para la identificación de los elementos que debieron considerarse en la preparación de los estados financieros de manera que muestren valores razonables, se realizó un análisis sobre el tratamiento de la pérdida de valor por deterioro.

2.1.2 Estudio descriptivo.

Como respuesta a las dificultades que las empresas industriales enfrentan al momento de la valuación, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro en las propiedades, planta y equipo, se dió inicio con el conocimiento del negocio y la identificación de dichas dificultades, para poder proponer las posibles soluciones en cuanto a la presentación de valores razonables en los Estados Financieros.

2.1.3 Estudio explicativo.

La información que se obtuvo de parte de la entidad, en relación con la pérdida de valor por deterioro del valor de los activos fue tomada de base para realizar el análisis en cuanto a la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros.

2.2 Fuentes de información.

Para el desarrollo de la investigación se contó con fuentes de información que respaldarán la recopilación de los datos, utilizándose así:

2.2.1 Fuente primaria (Campo).

La recopilación de la información fue obtenida a través de encuestar a 21 profesionales de la contaduría pública, que prestan sus servicios como contadores a empresas industriales ubicadas en el área metropolitana de San Salvador.

2.2.2 Fuente secundaria (Bibliográfica).

Para el desarrollo de la base teórica referente a la aplicación del deterioro en torno a los activos comprendidos dentro de la cuenta propiedades, planta y equipo, referente a la valuación, registro y presentación, se recopiló y analizó el contenido de textos bibliográficos como "Contabilidad Intermedia" de Coren A. Nilolai y John D. Bazley; Guía de Miller de PCGA, Boletín C-15..

Así mismo, como en toda investigación contable se tomo en cuenta la normativa técnica (NIA's, NIC's), legal (Código de Comercio, Código tributario, Ley de Impuesto sobre la renta), entre otras.

Como aporte en la estructura del trabajo de investigación los textos utilizados han sido el "Diccionario de la Lengua Española", "Metodología de la Investigación" de Fernando Sampieri y "Guía para la elaboración de trabajos de Investigación" de la Universidad de El Salvador de la Facultad de CCEE.

2.3 Recopilación de datos.

Para el inicio de la recolección de datos, se partió de la determinación de la población, de la cual se seleccionó la muestra a ser estudiada, las fuentes de las que se adquirió la información y las técnicas empleadas en el proceso de investigación.

2.3.1 Población.

El total de la población en estudio fue de 115 medianas empresas Industriales, las cuales están ubicadas dentro del área metropolitana de San Salvador.

2.3.2 Muestra.

El tipo de muestreo utilizado en el desarrollo de la investigación, permitió garantizar su representatividad dentro de la población de empresas industriales; es por ello, que se aplicó el método de "Muestreo aleatorio simple".

Cálculo del tamaño de la muestra:

N: son las 115 medianas empresas Industriales que se encuentran dentro del área metropolitana de San Salvador.

p: corresponden al 90% de las medianas empresas industriales.

q: corresponde al 10% restante de las medianas empresas industriales.

e: se define un 12% de error en los datos de la muestra seleccionada.

z: en relación con el nivel de confianza, éste tiene un valor de 1.94

Fórmula utilizada:

$$n = \frac{Z^2 pqN}{Z^2 pq + (N-1) e^2}$$
$$n = \frac{(3.7636)(0.90)(0.10)(115)}{(3.7636)(0.90)(0.10) + (115-1)(0.12)^2}$$
$$n = \frac{38.953}{1.98}$$
$$n = 19.67$$
$$n \cong 20$$

2.4 Técnicas de recopilación.

Para identificar los elementos que fueron considerados dentro del análisis preliminar fue necesario apoyarse de técnicas para la recopilación de la información de campo, una de ellas fue el cuestionario; el cual se diseñó de veintinueve preguntas, entre abiertas y cerradas, a través de estas se identificarían los elementos mínimos necesarios que deben ser considerados en la valuación, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro de los activos incluidos dentro de las Propiedades, Planta y Equipo.

2.5 Procesamiento de la información.

La información recopilada a través del cuestionario fue procesada en Microsoft Excel (ver anexos).

2.6 Análisis e interpretación de los datos.

La interpretación de variables e indicadores de medición se presentó de forma gráfica, partiendo de lo particular a lo general evaluando a la vez, el efecto que causan las distintas variables Guía técnica y presentación de valores razonables en los Estados Financieros.

2.7 Diagnóstico

De acuerdo con la investigación se determinó, que los activos propiedades, planta y equipo son de vital importancia en las empresas industriales, no solo por su representación dentro del activo total, sino también porque son la base de la fuente generadora de ingresos. Por tal razón es necesario que las medianas empresas industriales tomen en cuenta las condiciones de operación, especificaciones técnicas y otros aspectos que le permitan establecer la existencia de indicios de una posible pérdida de valor por deterioro en los activos propiedades, planta y equipo.

Alguna de las características de los bienes propiedades, planta y equipo, encontradas en la recolección de datos son: En su mayoría las medianas empresas industriales poseen maquinarias manuales; El nivel de rendimiento de las maquinarias es normal; y dentro de los métodos de depreciación permitidos por la legislación y la técnica contable, el 95% de las empresas utiliza el método de línea recta, independientemente del nivel de rendimiento o del tipo de actividades en las que son sometidas las maquinarias.

Estos datos nos indican un riesgo normal de que pueda existir pérdida de valor por deterioro en la maquinaria, ya que solo un 19% de las empresas utilizan la maquinaria a su capacidad máxima, sin embargo según datos revelados, la mayoría poseen en sus inventarios bienes obsoletos y/o con deterioro físico, los cuales han sido identificados bajo los siguientes criterios:

- Por los años de utilización
- Por la cantidad de reparaciones
- Por evaluaciones técnicas
- Por el grado de funcionamiento

- Y algunos no tienen políticas para determinar la obsolescencia y/o deterioro.

En la mayoría de las empresas se determinó que utilizan controles y criterios aplicados por los contadores para determinar la existencia de la pérdida de valor por deterioro de activos, la empresa no cuenta con políticas escritas emanadas por la administración, si no que el deterioro y/o la obsolescencia de los bienes es determinada por la experiencia del contador; a pesar de no contar con tales políticas, los contadores están consientes de la existencia de deterioro en los bienes ya que al preguntarles algunas circunstancias que podrían indicar el deterioro en los activos, el 5% de las empresas no respondió, el resto manifestó que al menos uno o más de los indicios están presente en la empresa.

En resumen un 52% de las empresas estudiadas manifiesta contar con existencias de bienes obsoletos del 1 al 25% del total de activos y un 62% dicen tener bienes deteriorados entre el 1 al 25% del total de los activos.

Otro de los aspectos importantes es que los contadores conozcan sobre la pérdida de valor por deterioro de activos, con el objetivo de disminuir el riesgo de una mala aplicación de la normativa por falta de capacitación.

Según datos revelados por las empresas estudiadas, el 71% de los contadores han recibido capacitaciones sobre pérdida de valor por deterioro de activos, de los cuales un 67% de los capacitados han identificado como posibles efectos de la aplicación del deterioro en los Estados Financieros los siguientes:

- Descapitalización
- Diferencia en el cálculo de la renta.
- Diferencia entre la vida útil financiera y la deducciones legales.
- Incremento en los costos.

Dentro de los datos recolectados un 76% de las empresas están investigando el valor razonable de los activos al final del período, asimismo se determinó que un 71% de las empresas al contar con el valor razonable no realizan comparaciones con el valor en libro o su respectivo asiento contable.

CAPITULO III: GUIA TÉCNICA PARA LA VALUACIÓN, REGISTRO Y PRESENTACIÓN DE LA PÉRDIDA DE VALOR POR DETERIORO DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

3.1 Objetivos

Exponer criterios que permitan la identificación de indicios de una posible pérdida de valor por deterioro en las propiedades, planta y equipo enfocado en el entorno de operación de las empresas industriales de San Salvador.

Explicar las reglas para el cálculo y reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de las propiedades, planta y equipo y sus posteriores reversiones.

Describir las reglas de presentación y reversión de los activos comprendidos en las propiedades planta y equipo cuyo valor se halla deteriorado.

3.2 Alcance

La guía está dirigida a las medianas empresas industriales del área metropolitana de San Salvador, para la aplicación de la

pérdida de valor por deterioro en las Propiedades, Planta y Equipo.

De acuerdo con los resultados obtenidos en la investigación de campo, se determinó la importancia de crear una guía técnica que brinde lineamientos para facilitar la comprensión y aplicación del concepto pérdida de valor por deterioro de activos propiedades, planta y equipo de las empresas industriales del área metropolitana de San Salvador, el hecho de que un buen porcentaje de los encuestados establecen el valor de recuperación de los bienes pero no se toman acciones para registrar la diferencia y con ello mostrar valores razonables en la cuenta propiedades, planta y equipo es sumamente preocupante ya que los profesionales de la contaduría pública en el período final del proceso contable les dan mayor importancia a aspectos tales como cierres contables y cumplimiento de obligaciones legales que la información presentada en los estados financieros refleje fielmente la posición financiera de empresa. Otro punto que será de discusión en la aplicación del término pérdida de valor es que si llegara a existir, generará una reducción en las utilidades o aumento en las pérdidas del ejercicio, esto produce que los estados financieros no sean aptos para ser presentados a terceros en cuanto a licitaciones, obtención de préstamos, inversiones, etc; estas decisiones de la aplicación de la

pérdida de valor por deterioro es a nivel de gerencia, directores o los accionistas de las empresas. Generando un problema de fondo mayor que el simple hecho de su entendimiento por parte de los contadores de las empresas.

La guía será de aplicación generalizada cuando se tome conciencia que el hecho de aplicar procedimientos para el registro de valores razonables en los estados financieros es de informar a los usuarios o al público en general sobre la situación de las empresas para poder tomar decisiones y no así para obtener préstamos o licitaciones para las empresas.

La pérdida de valor por deterioro es una condición en la cual el valor en libros de un activo, específicamente comprendido en las propiedades, planta o equipo es mayor al valor que la empresa puede recuperar en un momento determinado a través de dos vías, las cuales son la venta o desapropiación del bien y el uso de este. Esto de acuerdo a la normativa contable internacional y que con posterioridad será de aplicación en El Salvador en forma generalizada, siempre y cuando ocurra uno de los hechos o situaciones denominados indicios, para reflejar valores razonables en los estados financieros de las empresas y esto conlleve a un mejor aprovechamiento por parte de los usuarios.

Estas situaciones o eventos que ocurren a nivel interno o en el ambiente externo de la empresa, que pueden ser de carácter económico, tecnológico, social, político y cultural; que generan una disminución del valor presentado en los registros contables o valor neto en libros de un elemento de la propiedades, planta y equipo que en un momento determinado posee un activo; en relación con el valor de recuperación que se ha establecido para el mismo; si esta diferencia es significativa a juicio de la gerencia, proceder a tomar las acciones encaminadas a reflejar valores razonables en los estados financieros y por consiguiente presenten en una manera más fiable la situación financiera de la empresa.

En primer momento para la valuación, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro de los activos de la propiedades, planta y equipo; se debe de contar con políticas o prácticas contables emanadas por la gerencia en la cual establezca los momentos en los cuales se debe investigar u obtener el valor de recuperación de los activos, las fuentes de información con la cual se auxiliarán para la valuación, o en su defecto que lineamientos se deben tomar.

Posteriormente de establecer políticas contables o lineamientos técnicos contables a aplicar, que preferentemente no contradigan

la normativa técnica internacional, se debe establecer la existencia de los indicios y en que medida afecta los valores registrados en la empresa. A continuación se describen algunos indicios que se deben tomar en cuenta:

- a. Disminución significativa en el valor de mercado de un activo
- b. Reducción importante en la capacidad utilizada,
- c. Pérdida de mercado (por calidad, precio, productos sustitutos, etcétera).
- d. Cambios tecnológicos.
- e. Daños físicos.
- f. Suspensión o cancelación de un producto, franquicia, licencia, etcétera.
- g. Cambio significativo en el destino o utilización de un activo.
- h. Modificaciones adversas de carácter legal o en el ambiente de negocios que puedan afectar el valor de un activo, así como la

imposición de gravámenes o restricciones por parte de entidades reguladores.

- i. Disposiciones de carácter ambiental o ecológico,
- j. Costos incurridos en exceso a los originalmente estimados para la adquisición o construcción de un activo.
- k. Pérdidas de operación o flujos de efectivo negativos en el período, combinados con un historial de pérdidas, flujos negativos, proyecciones o presupuestos que confirmen la tendencia de pérdidas continuas asociadas con un activo o unidad generadora de efectivo.
- l. Pérdida bruta en la entidad o en alguno de sus segmentos,
- m. Depreciaciones y amortizaciones cargadas a resultados que expresadas en términos porcentuales con relación a los ingresos netos, sean sustancialmente superiores a las de ejercicios anteriores.

Valor de recuperación

Al presentarse hechos o circunstancias indicativas de una posible pérdida por deterioro del valor, tales como los mostrados anteriormente, que afecten a los activos de las propiedades, planta y equipo que la empresa ha decidido conservar y usar, se deberá efectuar una evaluación preliminar al respecto.

Para efectos de la evaluación preliminar se utilizarán tanto los precios de venta como los costos y gastos de operación prevalecientes a la fecha de la evaluación. Asimismo se debe estimar el flujo neto futuro de efectivo que generará el activo o unidad generadora de efectivo, sin utilizar tasas de descuento o aplicar cargos por intereses.

Como fue definido anteriormente el valor de recuperación es el efectivo o equivalentes que la empresa espera obtener mediante la venta del bien o el proveniente del uso en la vida útil restante de este; como es lógico de suponer la empresa adoptará como su valor de recuperación de donde obtendrá mayor efectivo,

por tanto se tratará en forma individual los componentes del valor de recuperación.

Valor de venta o desapropiación

Para establecer el valor de venta de un activo se debe de contar en primer momento con un compromiso formal de venta el cual debe tener las características de ser una transacción libre y en la cual estén bien informados tanto el comprador como el vendedor, en caso no existiera un compromiso formal, el valor de venta será el establecido en el mercado, esto quiere decir que será establecido por la oferta y la demanda del bien.

Por otra parte al no existir un mercado para el bien la administración podrá establecer el valor de la transacción más reciente o de un bien similar. Por último el valor de venta de un activo de las propiedades, planta y equipo lo puede establecer un perito valuador independiente, el cual tomando de base las condiciones tales como físicas, uso, utilización, tiempo de posesión , etc. puede establecer el valor para un bien determinado.

Después de haber establecido el valor de venta se deben de tomar en cuenta los costos y gastos en los que incurrirá la empresa por la venta del bien, ejemplo de estos son:

- En el caso de ser bienes inmuebles como terreno y edificio los gastos serán: los gastos de escrituración, los honorarios del perito valuador, impuesto a la transferencia de bienes inmuebles, etc.
- En el caso de ser bienes muebles tales como una maquinaria u otro elemento del mobiliario y equipo de la empresa los gastos serán: el desmontaje, el transporte y todos los gastos que incurra el vendedor para dejar el bien en condiciones de venta.

Por lo tanto el precio de venta esta dado por la formula siguiente:

$$\text{Precio de venta neto} = \text{precio de venta} - \frac{\text{los costos y gastos p/}}{\text{La venta del bien.}}$$

valor de uso

Para determinar el valor de uso o utilización de un activo o grupo de activo es necesario contar con la siguiente información:

- Proyecciones hipotéticas razonables que sean las mejores estimaciones de la administración, sobre la base de condiciones reales que se presentan a lo largo de la vida útil restante del bien, estos pronósticos de ingresos deben ser sobre la base de volúmenes de ventas, que lo recomendable es que no deben ser mayor a cinco años.
- La tasa de descuento que refleje los riesgos asociados al activo de las propiedades, planta y equipo, preferentemente establecidos por una institución financiera.
- Proyecciones en cuanto a los costos de mantenimiento de los bienes para mantener la generación de ingresos.
- La utilización del método de valor presente neto de las proyecciones realizadas por la administración.

En primer momento se debe elaborar un diagrama de la vida útil esperada del bien el cual debe contener los ingresos y gastos

que la administración haya proyectado en la vida restante del bien. Posteriormente utilizando la fórmula del valor presente neto, así como la tasa de descuento la cual refleje los riesgos de la economía de ese momento, encontrar todos los valores presentes netos tanto de los ingresos como de los egresos y construir una matriz en la cual resuma todos los cálculos. Como se muestra a continuación:

La fórmula a utilizar es: $VP = K(1+i)^{-n}$

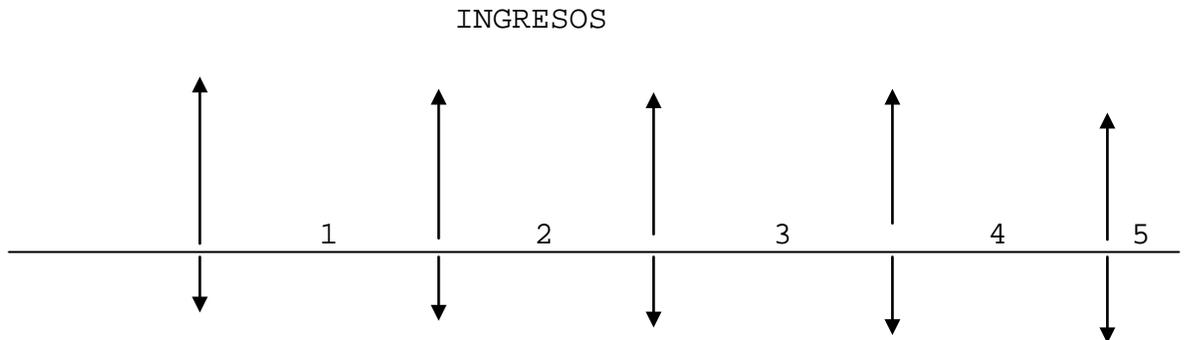
Donde

VP = valor presente

K = flujos de efectivo futuros al final del período

i = tasa de rendimiento efectiva

n = índice para cada período de capitalización.



EGRESOS

PROYECCIONES DE LOS FLUJOS DE INGRESO Y GASTOS						
Año	Flujos de efectivo futuros	flujos de gastos futuros	factor de ac. con una T.R. De %	flujos de efectivo descontado	flujos de gastos descontado	flujos de efectivo netos
1						
2						
3						
4						
5						
Total						

Otro aspecto importante al momento de calcular el valor de uso de un elemento de la propiedades, planta y equipo es que para los bienes los cuales sufren depreciación, los flujos futuros no debe incluir la depreciación o amortización, y para los bienes que fueron adquiridos con financiamiento no se debe tomar en cuenta como ingresos o egreso los costos por financiamiento o los intereses.

Comparación del valor de recuperación con el valor en libro

Como se determinó anteriormente el valor de recuperación será el mayor entre el valor de venta o realización y el valor de uso o utilización los cuales fueron obtenidos con anterioridad, este valor se comparará con el valor neto en libro el cual es el valor registrado en los libros contables menos la depreciación acumulada que tiene el bien a la fecha de la comparación.

Si el valor de recuperación es menor al valor neto en libros del bien, se considera que existe una pérdida de valor por deterioro, la cual, si a juicio de la gerencia es significativa, se procede a realizar el asiento contable reconociéndolo como un gasto del período. Si por el contrario el valor de recuperación es mayor al valor neto en libro, el bien ha experimentado una revaluación la cual debe ser registrada para reflejar valores razonables en los estados financieros.

3.3 Registro de la pérdida de valor por deterioro

El registro de la pérdida de valor por deterioro se elaborará al final del período, después de realizar la comparación del valor

de recuperación y el valor neto en libros y tener el valor de dicha pérdida.

Lo que se tiene que considerar al momento del registro es la existencia o no de la revaluación, ya que se pueden dar los siguientes casos:

Cuando el bien de las propiedades, planta y equipo está contabilizado al valor de adquisición el registro será: reconocer un gasto por la pérdida de valor por deterioro, asimismo eliminar la depreciación acumulada del bien que posee al momento del registro y finalmente abonar el activo. Como se muestra a continuación.

Partida x

Gastos de operación - \$

Deterioro

Depreciación acumulada \$

Activo fijo \$

v/ registro de la pérdida de valor por deterioro del activo

Con este registro se pierde el valor histórico del bien ya que al eliminar por completo la depreciación acumulada y el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro el nuevo valor en libro del bien es el valor razonable a la fecha del cierre del ejercicio.

Posteriormente se tomará el valor razonable y los años restantes de vida del bien para el cálculo de la nueva cuota a depreciar.

En el caso que el bien esta registrado al valor revaluado se pueden dar tres situaciones distintas:

1. Cuando la pérdida sea mayor a la revaluación, en este caso se aplicará la eliminación de las depreciaciones tanto del bien como del superávit por revaluaciones, lo que excede la pérdida al superávit se reconocerá como gasto del período; la sumatoria de estos valores se abonará al activo fijo y a la revaluación.

Como se muestra:

Partida x

Gastos de operación - \$

Deterioro

Superávit por revaluación \$

Depreciación acum. de la \$
revaluación.

Depreciación acum. del bien \$

Activo fijo \$

Revaluación \$

v/ registro de la pérdida de

valor por deterioro del activo

Posteriormente se calculará la nueva cuota a depreciar, en el caso proceda.

2. Cuando la pérdida de valor por deterioro sea igual a la revaluación neta del bien, en este caso no se reconoce un gasto por la pérdida de valor por deterioro, ya que la revaluación neta es igual a la pérdida calculada. El registro a realizar es:

Partida x

Superávit por revaluación \$

Depreciación acum. de la \$
revaluación.

Depreciación acum. del bien \$

Activo fijo \$

Revaluación

v/ registro de la pérdida de

valor por deterioro del activo

3. Cuando la pérdida de valor por deterioro sea menor a la revaluación del activo, al igual que el caso anterior, no se reconocerá gasto por la pérdida, solamente se le restará al superávit por revaluación el monto de dicha pérdida. Como se muestra en el ejemplo:

Partida x

Superávit por revaluación	\$	
Depreciación acum. de la revaluación.	\$	
Depreciación acum. del bien	\$	
Activo fijo		\$
Revaluación		\$

v/ registro de la pérdida de valor por deterioro del activo

En todos los caso la depreciación acumulada del bien no aplica cuando el bien en cuestión es no depreciable.

Los gastos generados por el registro de la pérdida de valor por deterioro no se considera deducible para la determinación del impuesto sobre la renta.

3.4 Reversión de la pérdida por deterioro

Toda pérdida por deterioro registrada en períodos anteriores debe ser revertida cuando las circunstancias que la originaron hayan disminuido o dejado de existir.

Para proceder a la reversión de una pérdida de valor por deterioro, la empresa debe hacer una evaluación de los indicios de deterioro al cierre de cada ejercicio, para determinar si estos no han disminuido o desaparecido, de esta evaluación dependerá si procede la reversión; los indicios que pueden dar origen a la reversión de una pérdida de valor por deterioro, son en esencia los mismos que dan origen a la pérdida en sí, de acuerdo a esto se pueden mencionar los siguientes:

1. Se ha observado que el valor de mercado del activo a experimentado un aumento significativo durante el período.
2. Se ha observado que durante el período, han tenido, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos, ya sea en el entorno legal, económico,

tecnológico o de mercado, con un efecto favorable para la empresa.

3. Durante el período, las tasas de interés u otras tasas de rendimiento del mercado, han experimentado decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya ascendido de forma significativa.

4. Se han realizado o se espera realizar a corto plazo inversiones para mejorar en forma significativa el activo, de manera que su rendimiento sea superior al originalmente previsto.

5. Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

Las empresas deben considerar como mínimo los indicios anteriores para hacer la comparación del valor neto en libros con su valor de recuperación. Si al hacer una nueva estimación del precio neto de venta o del valor de uso de un activo se determina que la pérdida por deterioro ha desaparecido o es inferior a la previamente determinada, entonces deberá practicar una reversión de dicha pérdida.

Para cualquier activo de las propiedades, planta y equipo, en primer lugar se deben identificar las circunstancias que originaron la pérdida, ya que si estas cambian positivamente para la empresa, entonces se hará una reversión de la pérdida registrada en años anteriores. Para efectuar dicha reversión se tomará en cuenta los siguientes puntos:

1. el valor original o valor en libros antes del registro de la pérdida
2. el valor de mercado o precio de venta neto (si se tiene)
3. el valor de uso (de recuperación)
4. el monto al cual ascendió la pérdida registrada.
5. las revaluaciones que se le hallan practicado anteriormente al bien.

En los ejercicios siguientes cuando se haga la comparación entre el valor de recuperación con el valor neto en libros y se determine que es mayor este último, entonces se procederá a identificar si a este bien se le había practicado un ajuste debido a una pérdida, una vez hecho esto se procede a efectuar la reversión, tomando en cuenta que esta reversión solo podrá hacerse únicamente hasta el monto de la pérdida anterior.

Si el activo no había sido revaluado anteriormente, al momento de hacer la reversión de la pérdida, solo se tomará en cuenta el valor en libros del activo y la cuenta de resultados correspondiente. La partida a registrar será:

Partida X

Activo fijo	xxx.xxx.xx
Ingresos	xxx.xxx.xx

V/ para registrar la

Reversión de la pérdida de

Valor por deterioro.

Si el activo ya había sido revaluado anteriormente, al registrar una pérdida lo primero que se hace es disminuir la revaluación; luego después cuando se revierte, vuelve a aumentar la revaluación a su valor original.

Si el valor de la reversión es igual al valor que tenía originalmente la revaluación, el registro sería el siguiente:

Partida X

Revaluación	xxx,xxx.xx
Superávit por revaluación	xxx,xxx.xx
V/ reversión de la pérdida de	
Valor por deterioro	

Si la reversión se hiciera por un valor menor al monto que tenía originalmente la revaluación, el registro siempre sería el mismo, cargando la revaluación y abonando el superávit por revaluación.

3.5 Presentación de la pérdida de valor por deterioro

La presentación de la pérdida de valor por deterioro de las propiedades, planta y equipo estará reflejada en primer momento en los estados financieros así como en las notas adjuntas de los estados financieros.

En los estados financieros se presenta como se detalla a continuación:

En el balance general estará reflejado como una disminución de los valores del rubro propiedades, planta y equipo, también en la depreciación acumulada de los activos los cuales sufrieron dicha pérdida. Asimismo podrá existir una disminución en la cuenta de patrimonio en caso existiera superávit por revaluación, como se muestra en el ejemplo.

BALANCE GENERAL

PROPIEDADES, PLANTA Y QUIPO		\$ 1,750,028.96
Terreno	603,404.57	
Construcciones	740,128.17	
Menos: Depreciaciones	113,743.40	626,384.77
Mob. y Equipo de Oficina	65,338.97	
Menos: Depreciaciones	53,462.85	11,876.12
Maq. y Equipo de Fábrica	1,945,392.82	
Menos: Depreciaciones	1,491,651.88	453,740.94
Herramientas	24,816.08	
Menos: Depreciaciones	17,473.71	7,342.37
Vehículos	119,557.25	
Menos: Depreciaciones	100,150.85	19,406.40
Instalaciones	32,520.74	
Menos: Depreciaciones	4,646.95	27,873.79

CAPITAL, RESERVA Y SUPERAVIT		\$ 3,388,436.14
Capital Social		2,243,314.29
Capital Social Mínimo	17,142.86	
Capital Social Variable	2,226,171.43	
Reserva Legal		161,587.22
Reserva Laboral		2,752.76
Reserva para Revaluaciones (disminución)		232,042.72
Terrenos	116,534.90	
Construcciones	115,507.82	
Utilidades por Distribuir		748,739.15
Ejercicios Anteriores	557,068.94	
Utilidad del Ejercicio	191,670.21	

En el estado de resultado estará presentado aumentado los gastos, los cuales disminuirán la utilidad pero esta parte del gastos será no deducibles, como se muestra posteriormente.

ESTADO DE RESULTADO

GASTOS DE OPERACION		\$ 559,326.49
Administración	305,178.94	
Ventas	194,572.06	
Financieros	46,305.94	
Gastos No Deducibles (pérdida)	<u>13,269.55</u>	

En el estado de flujos de efectivo estará presente dentro de la variación de la depreciación que se suma a la utilidades o pérdidas del ejercicio por un gasto y no una salida de efectivo.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	\$	43,789
PARTIDAS APLICADAS A RESULTADOS QUE NO AFECTARON RECURSOS		
VARIACION EN DEPRECIACIONES (incluye la pérdida)	\$	(28,941)
RESERVA LEGAL	\$	5,683
TOTAL	\$	20,531

En el estado de cambios en el patrimonio solamente se presentará como una disminución o aumento en la utilidad o pérdida del ejercicio.

Otro elemento de los estados financieros en que se presenta la pérdida de valor por deterioro en las notas explicativas de los estados financieros, en la cual debe divulgarse en las notas tales como propiedades, planta y equipo, depreciación, composición del patrimonio, gastos de operación, en los que se expresara primer momento los activos los cuales sufren pérdida de valor, las circunstancias que llevaron al registro, el monto de la depreciación acumulada que se eliminó. Todo esto como el objetivo que los estados financieros cumplan la su finalidad de ser comprensivos para los usuarios.

3.6 Ejemplo de la pérdida de valor por deterioro.

Una empresa industrial dedicada a la producción de escobas, que utiliza como materia prima desperdicios de PVC y resinas plásticas las cuales son importadas. Las ventas están compuestas por el 80% exportaciones y el resto son locales. La

cual presenta como rubro principal la propiedades planta y equipo.

La empresa presenta las siguientes situaciones:

1. Una de las maquinarias inyectoras que es una de las más importantes en la producción se determinó que presenta un evidente desgaste físico, el cual se ve reflejado en el excesivo mantenimiento y las interrupciones a la producción. Por lo que se decidió cambiar dicha maquinaria con una de mejor tecnología pero este cambio se daría dentro de un año y medio, período en el cual la empresa habría cancelado sus compromisos bancarios. Una de las políticas contables emitidas por la administración establece que las propiedades planta y equipo utilizados por la empresa serán valuados al final de cada año y en caso existiera una disminución significativa realizar el respectivo registro, con el objeto de presentar valores razonables en los estados financieros, por lo tanto se procede a determinar si existe pérdida de valor por deterioro de la maquinaria, tomando de base los lineamientos expuestos por la guía.

Primero se establecerá el valor de recuperación el cual será el mayor entre el precio de venta neto y el valor de uso, comparando posteriormente con el valor en libro, para establecer este último se tienen la siguiente información:

La maquinaria tiene una vida útil de ocho años su costo de adquisición fue de \$650,000 con una depreciación acumulada de 243,750 por haber transcurrido tres años de uso.

Para establecer el valor de venta neto se consultó a un perito valuador el cual establece que la maquinaria tiene un valor en el mercado de \$350,000 y costo de desapropiación por valor de \$2,500.

En cuanto al valor de uso de la maquinaria, la administración realizó las proyecciones tomando de base el último año de utilización, la cual disminuirá en un cinco por ciento anual la producción en concepto de fallas y por reparaciones de la maquinaria; también los costos y los gastos por mantenimiento se tomaron de base los del último año los cuales se incrementarían en un cinco por ciento. Estos valores se les aplicó una tasa de rendimiento de 15.48% la cual es la tasa promedio de la banca nacional según la Superintendencia del Sistema Financiero para el

período de marzo de 2004 (ver anexo), considerando que no habrá incremento en la inflación de la economía que podría ser significativo en cinco años.

Los ingresos esperados para el primer año serán de \$125,000 disminuyendo en un cinco por ciento anualmente; y los costos y gastos son de \$10,000 aumentando en un cinco por ciento anuales.

2. Otra situación que presenta la empresa es que el terreno había sido revaluado en años anteriores por considerarse una zona industrial importante. Debido a decisiones municipales, en este año se construyó una planta para tratamiento de desechos sólidos, cerca de la zona, con lo cual el valor del terreno disminuye significativamente. Dentro de las políticas contables emitidas por la administración establece que las propiedades planta y equipo poseídos por la empresa serán valuados al final de cada año y en caso existiera una disminución significativa realizar el respectivo registro, con el objeto de presentar valores razonables en los estados financieros.

Se procederá a determinar el valor de recuperación, que en este caso será el valor de mercado de dicho terreno el cual se compara con el valor neto de libros.

Para establecer el valor de mercado se contrato a un perito valuador, el cual estableció que el terreno disminuyo en un 15% de su valor en libros, incluyendo la reevaluación.

Los datos expresados en los registros contables establecen que el terreno presenta un valor en libros de \$600,000. con una reevaluación de \$50,000.

Un año posterior al registro se informo que la planta para el tratamiento de desechos sólidos ya no funcionará y se cambiará de lugar, esto trae un incremento en el valor del terreno y se dispone a revertir el deterioro registrado en el año anterior; tomando de base las políticas contables expresadas por la administración y los lineamientos expuestos en la guía.

Proceder a realizar los respectivos cálculos y posterior registros contables.

DESARROLLO.

En primer momento se determinara el valor neto en libros:

- Costo de adquisición: \$ 650,000.
- Vida útil: 8 años
- Depreciación anual: \$ 81,250.
- Depreciación acumulada: \$243,750. (por 3 años de uso)

El valor neto en libro = costo de adquisición- depreciación acumulada

El valor neto en libro = \$650,000 - \$243,750

El valor neto en libro = \$406,250.

Determinación del valor de recuperación el cual será el mayor entre el precio de venta y el valor de uso.

Precio de venta:

Se consulto a un perito valuador el cual estableció un precio en el mercado de \$350,000. menos los costos de desapropiación por un valor de \$2,500. de acuerdo al estado de la maquinaria y las condiciones del mercado; por lo tanto el valor de venta para la maquinaria es de \$347,500.

Valor de uso:

Para determinar el valor de uso se tiene la siguiente información:

Se utilizara una tasa de rendimiento del 15.48% la cual es el promedio de todas las tasas de los bancos que operan en el país, de acuerdo a lo publicado por la Superintendencia del Sistema Financiero para el período de marzo de 2004.

Los ingresos proyectados para la empresa por el uso de la maquinaria, según la gerencia de la misma es de \$125,000. para el primer año disminuyendo en un 5% anual y los costos y gastos son de 10,000 aumentando en un 5% anual.

La formula a utilizar es: $VP = K(1+i)^{-n}$

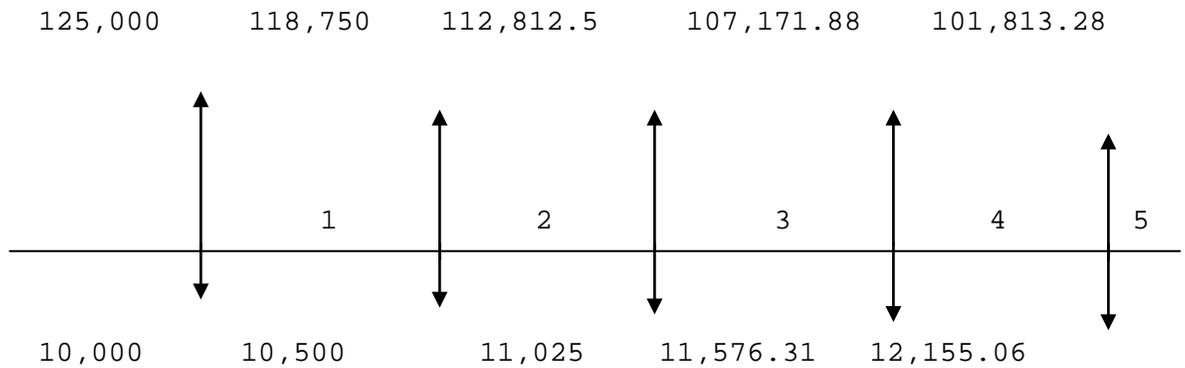
Donde

VP = valor presente

K = flujos de efectivo futuros al final del período

i = tasa de rendimiento efectiva

n = índice para cada período de capitalización.



Primer año:

Ingresos

$$VP = 125,000(1+15.48\%)^{-1}$$

$$VP = 125,000(1.1548)^{-1}$$

$$VP = 125,000(0.865950814)$$

$$VP = \$108,243.85$$

gasto

$$VP = 10,000(1+15.48\%)^{-1}$$

$$VP = 10,000(1.1548)^{-1}$$

$$VP = 10,000(0.865950814)$$

$$VP = \$8,659.51$$

Segundo año:

Ingresos

$$VP = 118,750(1+15.48\%)^{-2}$$

$$VP = 118,750(1.1548)^{-2}$$

$$VP = 118,750(0.749870812)$$

$$VP = \$89,047.16$$

Gastos

$$VP = 10,500(1+15.48\%)^{-2}$$

$$VP = 10,500(1.1548)^{-2}$$

$$VP = 10,500(0.749870812)$$

$$VP = \$7,873.64$$

Tercer año:

Ingresos

$$VP = 112,812.5(1+15.48\%)^{-3}$$

$$VP = 112,812.5(1.1548)^{-3}$$

$$VP = 112,812.5(0.64935124)$$

$$VP = \$73,254.94$$

Gastos

$$VP = 11,025(1+15.48\%)^{-3}$$

$$VP = 11,025(1.1548)^{-3}$$

$$VP = 11,025(0.64935124)$$

$$VP = \$7,159.10$$

cuarto año:

Ingresos

$$VP = 107,171.88(1+15.48\%)^{-4}$$

$$VP = 107,171.88(1.1548)^{-4}$$

$$VP = 107,171.88(0.562306235)$$

$$VP = \$60,263.41$$

Gastos

$$VP = 11,576.25(1+15.48\%)^{-4}$$

$$VP = 11,576.25(1.1548)^{-4}$$

$$VP = 11,576.25(0.562306235)$$

$$VP = \$6,509.40$$

quinto año:

Ingresos

$$VP = 101,813.28(1+15.48\%)^{-5}$$

$$VP = 101,813.28(1.1548)^{-5}$$

$$VP = 101,813.28(0.486929542)$$

$$VP = \$49,575.89$$

Gastos

$$VP = 12,155.06(1+15.48\%)^{-5}$$

$$VP = 12,155.06(1.1548)^{-5}$$

$$VP = 12,155.06(0.486929542)$$

$$VP = \$5,918.66$$

PROYECCIONES DE LOS FLUJOS DE INGRESO Y GASTOS						
Año	Flujos de efectivo futuros	flujos de gastos futuros	factor de ac. con una T.R. del 15.48%	flujos de efectivo descontado	flujos de gastos descontado	flujos de efectivo netos
1	\$125,000.00	\$10,000.00	0.865950814	\$108,243.85	\$8,659.51	\$99,584.34
2	\$118,750.00	\$10,500.00	0.749870812	\$89,047.16	\$7,873.64	\$81,173.52
3	\$112,812.50	\$11,025.00	0.649351241	\$73,254.94	\$7,159.10	\$66,095.84
4	\$107,171.88	\$11,576.25	0.562306235	\$60,263.41	\$6,509.40	\$53,754.02
5	\$101,813.28	\$12,155.06	0.486929542	\$49,575.89	\$5,918.66	\$43,657.24
total	\$565,547.66	\$55,256.31		\$380,385.26	\$36,120.31	\$344,264.95

El valor de uso de la maquinaria es de \$344,264.95

El valor de recuperación = entre el mayor del precio de venta y el valor de uso

Precio de venta neto: \$347,500.

Valor de uso : \$344,264.95

El valor de recuperación es de \$347,500.

Determinación de la pérdida de valor por deterioro

Valor neto en libros \$406,250.

Valor de recuperación \$347,500.

Perdida por deterioro \$ 58,750.

Realizar el respectivo asiento contable al 31 de diciembre de 2003.

	Partida x	
Gastos extraordinarios	- \$ 58,750.00	
Deterioro		
Depreciación acumulada	\$ 243,750.00	
Maquinaria		\$ 302,500.00

v/ registro de la perdida de valor por deterioro de la maquinaria

Se debe establecer una nueva cuota de depreciar ya que se cuenta con otro valor en libros de la maquinaria; este valor es \$348,500. y una vida útil de 5 años, la depreciación anual será de \$69,700. en los próximos años.

En la situación del terreno se establece en primer momento el valor neto en libros, el cual esta compuesto por el costo de adquisición del terreno y la reevaluación efectuadas:

- Valor de adquisición : \$ 600,000.
- Reevaluación : \$ 50,000.

- Valor en libros de terreno \$ 650,000.

El precio de venta o el valor de mercado.

Se contrato a un perito valuador, el cual estableció que el terreno tenia una disminución del 15% del valor total del terreno, el valor de mercado del terreno es de \$552,500.

Valor en libros del terreno	\$650,000.00
Valor de mercado del terreno	\$552,500.00
Perdida de valor por deterioro	\$ 97,500.00

Realizar el respectivo asiento contable al 31 de diciembre de 2003.

Partida x

Gastos extraordinarios	- \$ 47,500.00	
Deterioro		
Superávit por reevaluación	\$ 50,000.00	
Terreno		\$ 97,500.00

v/ registro de la perdida de valor por deterioro del terreno

Un año posterior al registro de la perdida de valor por deterioro del terreno se tiene información que la planta de tratamiento para desechos sólidos no funcionara en el lugar y

siguiendo las políticas contables formuladas por la administración de la empresa, en cuanto a registrar los bienes de la empresa al valor razonable, se dispone a revertir la pérdida de valor por deterioro.

Asiento contable al 31 de diciembre de 2004.

Partida x	
Terreno	\$ 97,500.00
Superávit por reevaluación	\$ 50,000.00
Ingresos	\$ 47,500.00

✓/ reversión de la pérdida de valor por deterioro del terreno.

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones

Habiendo realizado un estudio de los elementos mínimos necesarios que deben ser considerados al momento de determinar si existe pérdida de valor por deterioro en los activos de la empresa comprendidos dentro de las propiedades, planta y equipo, se determinó que dichos elementos no son comprendidos en su totalidad por el profesional de la contaduría pública lo que presenta dificultades para calcular y registrar dicha pérdida.

Guías sobre la valuación, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro no existen en el país ya que la Normativa que lo contiene es de reciente aplicación en El Salvador, por tanto se considera de suma importancia proporcionar una herramienta adicional que contribuya a la comprensión y aplicación de este concepto en cada cierre de ejercicios.

La mayoría de los encuestados reconocen que la aplicación del deterioro afectará de una u otra forma los resultados de las empresas, sin embargo, no manifiestan la situación o momento

específico debido al cual dichas empresas se verán afectadas; determinar la pérdida por deterioro es muy importancia para que la información presentada en los estados financieros sea razonable y confiable para la toma de decisiones.

De acuerdo a los resultados de la investigación se concluye que la mayoría de los profesionales de la Contaduría conocen muy poco de la pérdida por deterioro, sin embargo han identificado en forma general las posibles ventajas y desventajas que tendrá la empresa con su aplicación.

4.2 Recomendaciones

Los profesionales tienen la obligación de capacitarse en todo momento, especialmente cuando haya normativas nuevas que incorporen elementos que no se consideraban anteriormente o se consideraban en forma parcial.

Para una mejor comprensión y aplicación del concepto pérdida de valor por deterioro además de la normativa existente los profesionales pueden auxiliarse de la guía como una herramienta complementaria para la presentación de valores razonables en las propiedades, planta y equipo.

Considerando los resultados obtenidos por los profesionales de la contaduría pública se recomienda lo siguiente:

Contar con políticas definidas que ayuden a controlar los bienes (propiedades, planta y equipo) de la empresa en cuanto a su desgaste físico u obsolescencia.

Hacer un análisis de las características de las maquinarias utilizadas en la producción para definir el método de depreciación que mas se apegue a la realidad, es decir, que refleje el desgaste del bien de una manera confiable.

Actualizándose constantemente especialmente en nuevas normativas o leyes que influirán significativamente en la empresa en general, de tal manera que se pueda hacer una visualización anticipada de las dificultades a las que podrían presentarse.

ANEXOS

ANEXO 1

ANALISIS E INTERPRETACION DEL CUESTIONARIOS

En cuanto a los resultados de esta etapa de la investigación, se presenta un resumen e interpretación de los datos recolectados en la investigación de campo, por cada una de las preguntas que componen el cuestionario.

La presentación de los datos se dividió en dos áreas; la primera corresponde a la forma en que actualmente las empresas están operando la cuenta Propiedades, planta y equipo, atendiendo a inquietudes tales como los controles aplicados a los bienes, los métodos de depreciación que utilizan las empresas, conocer los criterios utilizados para determinar si un bien esta obsoleto o deteriorado, entre otros.

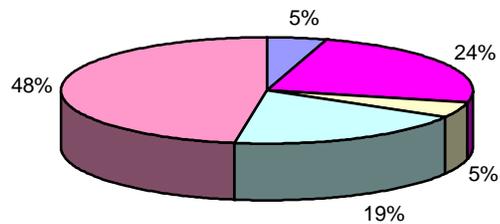
En la segunda área el análisis está enfocado a conocer como se están preparando los contadores para las aplicaciones de aspectos específicos de la normativa contable, con el objeto de determinar cuales son las inquietudes que tengan los profesionales de la contaduría publica de las empresas en estudio, en cuanto a la comprensión y aplicación de la pérdida de valor por deterioro en los activos; así como también

identificar si existe la necesidad de diseñar una herramienta contable para la identificación, calculo, registro y presentación de la pérdida de valor por deterioro de los activos Propiedades, planta y equipo.

La información se presenta ordenada de la siguiente manera: el cuadro con los datos tabulados, grafico (s) ilustrativos y el análisis e interpretación.

3. ¿Cuál es el principal rubro del activo de la empresa en cuanto al monto total del activo?			
	Respuestas	Absoluto	Relacional
1	Cuentas por Cobrar	1	5%
2	Inventarios	5	24%
3	Inventarios y Cuentas por Cobrar	1	5%
4	No contesta	4	19%
5	Propiedades, Planta y Equipo	10	48%
		21	100%

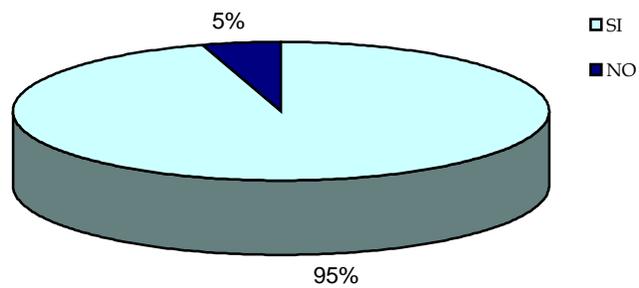
■ Cuentas por Cobrar ■ Inventarios
■ Inventarios y Cuentas por Cobrar ■ No contesta
■ Propiedades, Planta y Equipo



Lectura: De las empresas encuestadas el 48% de ellas manifiesta que el rubro mas significativo del Activo son las Propiedades, Planta y Equipo; El 24% dicen que son los inventarios; El 5% las Cuentas por cobrar; Otro 5% los inventarios y las cuentas por cobrar y un 19% no contesto.

Cualificación: El tipo de empresas a las que esta enfocado el trabajo es de tipo industrial por la importancia cuantitativa que representa dentro del activo Las propiedades, planta y equipo.

4. ¿La empresa maneja controles en cuanto a depreciación y ubicación de las propiedades, planta y equipo?			
No.	Respuestas	Absoluto	Relacional
1	SI	20	95%
5	NO	1	5%
		21	100%

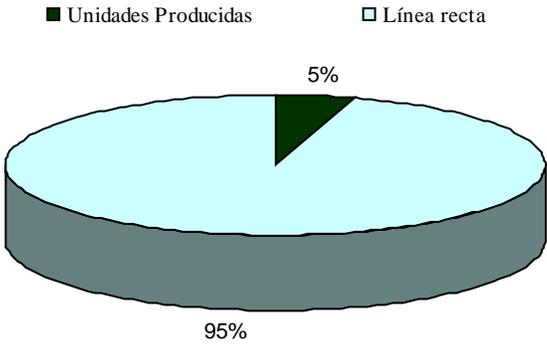


Lectura: El 95% de las empresas encuestadas cuentan con controles en cuanto a depreciación y ubicación de las Propiedades, planta y equipo, el 5% restante no cuenta con controles.

Cualificación: Como se observa en la tabulación la mayoría de las empresas cuentan con controles sobre depreciación y ubicación de los bienes, dentro de los cuales mencionaron: los Cuadros de depreciación, Segregación en el balance, Inventarios físicos y tarjetas de kardex.

5. ¿Cuál es el método que se utiliza para depreciar los activos?

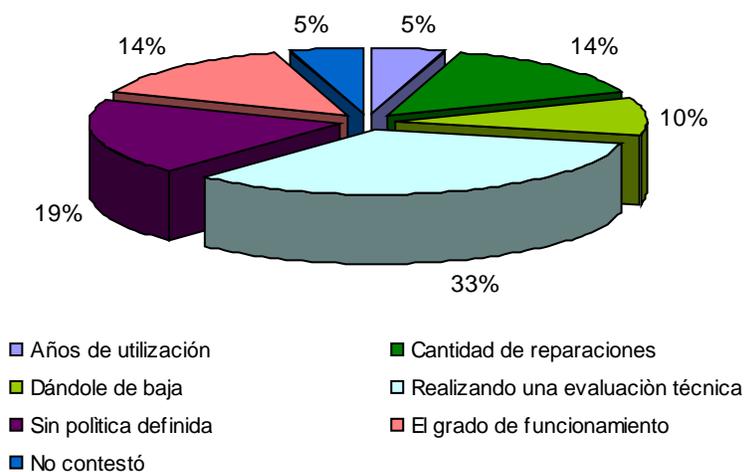
No.	Respuestas	Absoluto	Relacional
1	Unidades Producidas	1	5%
2	Línea recta	20	95%
		21	100%



Lectura: De los métodos de depreciación permitidos legal y financieramente, el 95% de las empresas utiliza el método de línea recta y el 5% restante utiliza el método de unidades producidas.

Cualificación: La mayoría de las empresas utilizan el método de línea recta independientemente del tipo de bien al que se le aplique.

6. ¿Qué criterio utiliza para evaluar, si un bien esta deteriorado?			
No.	Respuestas	Absoluto	Relacional
1	Años de utilización	1	5%
2	Cantidad de reparaciones	3	14%
3	Dándole de baja	2	10%
4	Realizando una evaluación técnica	7	33%
5	Sin política definida	4	19%
6	El grado de funcionamiento	3	14%
7	No contestó	1	5%
		21	1



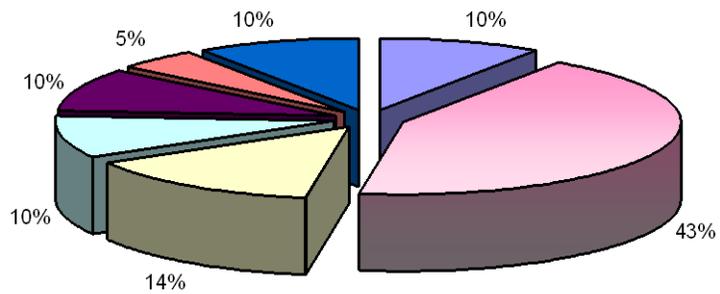
Lectura: Dentro de los criterios utilizados por las empresas encuestadas para evaluar si un bien esta deteriorado el 33% realiza una evaluación técnica; un 19% no cuenta con una política definida para evaluar si un bien esta deteriorado; un 14% lo evalúa en base al grado de funcionamiento; otro 14% en base a las frecuencias de las reparaciones; un 10% consideran que los bienes están deteriorados cuando se les da de baja; un 5% lo evalúan en base a los años de utilización y un 5% no respondió.

Cualificación: De acuerdo a los resultados obtenidos actualmente los elementos que se toman en cuenta para determinar si un bien esta deteriorado son aceptables, ya que dentro de los criterios se consideran las evaluaciones técnicas, las frecuencias de reparaciones y el grado de funcionamiento de los bienes, los cuales influyen en las proyecciones de la administración tanto en los año de uso como en los periodos en los cuales la producción o los servicios recibidos por el activo son menores.

Por otra parte al contar con estos elementos se les facilitaría identificar una posible pérdida de valor por deterioro en caso existiera.

7. ¿Qué criterio utiliza para evaluar los bienes que se encuentran obsoletos ?

No.	Respuestas	Absoluto	Relacional
1	Comparándolo con otros modelos	2	10%
2	Dependiendo del grado de utilidad y uso	9	43%
3	Los años de vida útil	3	14%
4	No aplica	2	10%
5	Realizando una evaluación técnica	2	10%
6	Ninguno	1	3%
7	No contestaron	2	10%
		21	100%

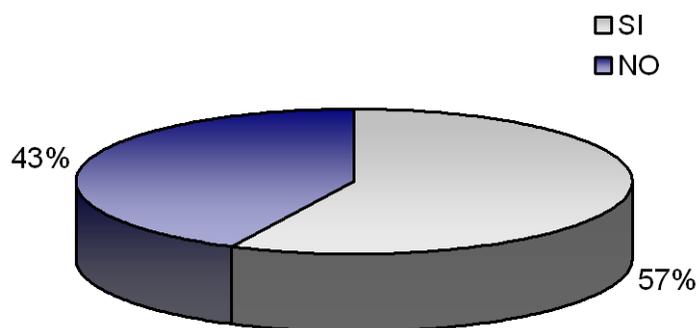


- Comparandolo con otros modelos
- Dependiendo del grado de utilidad y uso
- Los años de vida útil
- No aplica
- Realizando una evaluación técnica
- Ninguno

Lectura: El 43% de las empresas encuestadas manifiestan que lo que determina la obsolescencia de los bienes es el grado de utilidad y uso; un 14% considera los años de vida útil; un 10% las evaluaciones técnicas; un 10% considera la comparación con otros modelos; otro 10% Las evaluaciones técnicas; un 10% de las empresas afirmaron no contar con bienes obsoletos, otro 10% no contesto y un 3% restante no cuenta con ningún criterio.

Cualificación: Los criterios utilizados para determinar si un bien se encuentra obsoleto, están encaminados a los indicios que indica la NIC

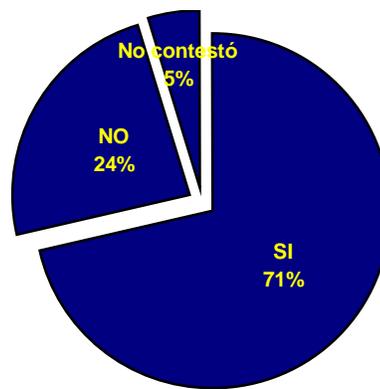
8. ¿Cuenta la empresa con bienes que se encuentren OBSOLETOS?			
No.	Respuestas	Absoluto	Relacional
1	SI	12	57%
2	NO	9	43%
		21	100%



Lectura: El 57% de las empresas encuestadas manifiestan que dentro de su inventario de Activo Fijo cuentan con bienes obsoletos y un 43% de las empresas no cuentan con bienes obsoletos dentro de sus inventarios.

Cualificación : De acuerdo a la investigación realizada, encontramos que la mayoría de las empresas cuentan con bienes obsoletos dentro de sus inventarios.

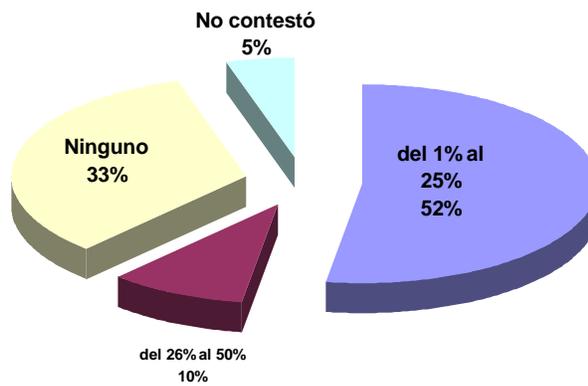
8. ¿Cuenta la empresa con bienes que se encuentren con deterioro físico?			
		Absoluto	%
1	SI	15	71%
2	NO	5	24%
3	No contestó	1	5%
		21	100%



Lectura: Del total de las empresas estudiadas el 71% manifiestan que dentro de su inventario de Activo Fijo existen bienes deteriorados; un 24% de las empresas no cuentan con bienes deteriorados y un 5% no contesto.

Cualificación: Como se observa en la grafica, en cuanto a los bienes deteriorados existe un mayor porcentaje en relación al total de los activos.

9. ¿Qué porcentaje de bienes del activo Propiedades, Planta y Equipo se encuentran obsoletos?			
No	Respuestas	Absoluto	%
1	del 1% al 25%	11	52%
2	del 26% al 50%	2	10%
3	Ninguno	7	33%
4	No contestó	1	5%
		21	100%

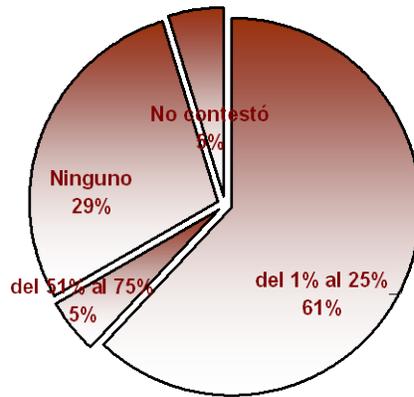


Lectura: Del total de las empresas estudiadas, un 52% tiene dentro del total de sus inventarios entre el 1 y el 25% bienes obsoletos, un 10% tiene dentro del total de sus activos entre 26 y el 50%, un 5% no contesto y un 33% no cuenta con bienes obsoletos.

Cualificación: De acuerdo a la investigación, se observa que el porcentaje de bienes obsoletos en relación al total de activos esta ente el 1% y el 50%, sin embargo solo un 10% de las empresas están entre el 26 y 50%, el resto esta entre el 1 y el 25% en relación al total de activos.

10. ¿Qué porcentaje de bienes del activo Propiedades, Planta y Equipo se encuentran deteriorados?

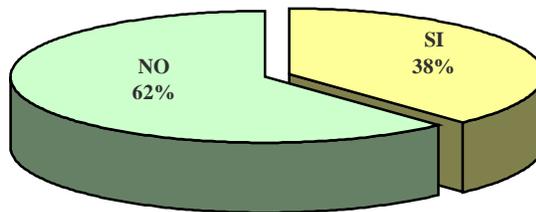
No.	Respuestas	Absoluto	%
1	del 1% al 25%	13	62%
2	del 51% al 75%	1	5%
3	Ninguno	6	29%
4	No contestó	1	5%
		21	100%



Lectura: Del total de las empresas estudiadas, un 61% tiene dentro del total de sus inventarios entre el 1 y el 25% de bienes deteriorados, un 5% tiene dentro del total de sus activos entre el 51 y el 75%, un 5% no contesto y un 29% no cuenta con bienes deteriorados.

Cualificación: De acuerdo a la investigación, se observa que el porcentaje de bienes obsoletos en relación al total de activos esta entre el 1% y el 50%, sin embargo solo un 10% de las empresas están entre el 26 y 50%, el resto esta entre el 1 y el 25% en relación al total de activos.

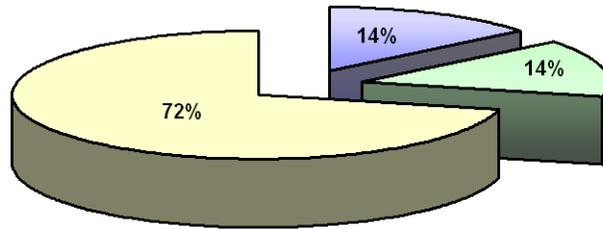
11. ¿Se ha efectuado revaluaciones en las propiedades, planta y equipo?			
No.	Respuestas	Absoluto	%
1	SI	8	38%
2	NO	13	62%
		21	100%



Lectura: Un 38% de las empresas en estudio manifiestan haber realizado revaluaciones en las Propiedades, Planta y Equipo y un 62% no ha realizado revaluaciones.

Cualificación: La realización de revaluaciones en las Propiedades, plantas y equipo son de poca aplicación. En el estudio realizado solamente un 38% han realizado revaluaciones el resto de empresas no.

12. ¿Si su respuesta anterior afirmativa, cuál fue el criterio utilizado?			
No.	Respuesta	Absoluto	%
1	Especialista	3	14%
2	Especulaciones por parte de la administración	3	14%
4	No aplica	15	71%
		21	100%

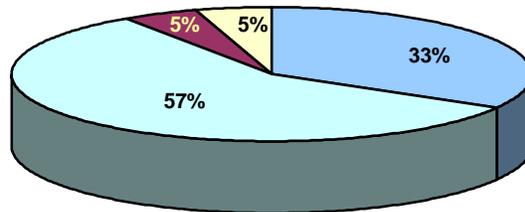


Lectura: De las empresas que realizan revaluaciones un 14% manifiesta que el criterio que utilizan para establecer en valor de los bienes es a través de la contratación de un especialista, un 14% determina el valor por medio de especulaciones de la administración y un 71% no aplica.

Cualificación: En cuanto a los criterios que actualmente utilizan las empresas estudiadas un 14% esta cumpliendo con la

normativa, ya que para registrar las revaluaciones solicitan la opinión de un perito, el otro 14% no cumple con lo establecido por la normativa contable debido a que el método que utilizan para establecer el valor de los bienes son especulaciones de la administración y un 71% restante no han aplicado revaluaciones.

13. ¿Qué tipo de maquinaria utiliza la empresa en la producción?			
No	Respuestas	Absoluto	%
1	Computarizada	7	33%
2	Manual	12	57%
3	No contestó	1	5%
4	No aplica	1	5%
		21	100%

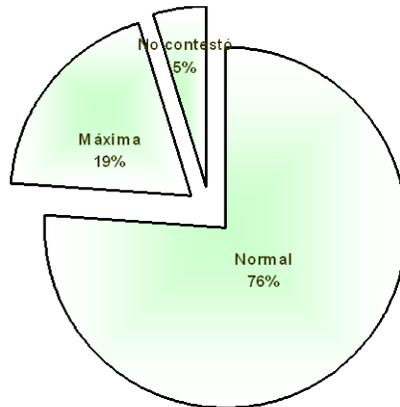


Lectura: En cuanto al tipo de maquinaria que utilizan las empresas estudiadas, solamente un 33% utiliza maquinas computarizadas, un 57% utiliza maquinarias de tipo manual, un 5% no contesto y otro 5% dice que no aplica.

Cualificación: De acuerdo al estudio realizado las empresas poseen riesgo de pérdida de valor por deterioro en sus activos ya que más de la mitad (57%) utiliza maquinarias de tipo manual.

14. ¿Cuál es la capacidad que utiliza normalmente la maquinaria en proceso productivo?

No	Respuestas	Absoluto	%
1	Mínima	0	0%
2	Normal	16	76%
3	Máxima	4	19%
4	No aplica	0	0%
5	No contestó	1	5%
		21	100%

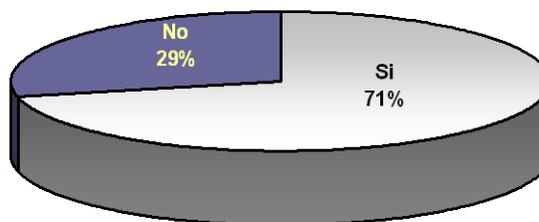


Lectura: El nivel de rendimiento de la maquinaria en las empresas en estudio es de un 76% tiene un rendimiento normal, un 19% trabaja a su capacidad máxima, un 0% utiliza la maquinaria a su mínima capacidad y un 5% no contesto.

Cualificación: El riesgo de que pueda existir pérdida de valor por deterioro en la maquinaria de las empresas estudiadas originado por el nivel de rendimiento es estos activos es mínimo ya que solo un 19% de las empresas utilizan la maquinaria a su capacidad máxima.

15. ¿Ha recibido capacitación sobre Normas Internacionales de Contabilidad. Específicamente sobre la pérdida de valor por deterioro de activos NIC 36?

No.	Respuestas	Absoluto	%
1	Si	15	71%
2	No	6	29%
		21	100%

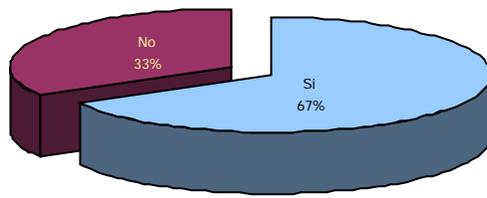


Lectura: De acuerdo al estudio, un 71% de los contadores han recibido capacitación sobre la aplicación de NIC's y un 29% no se encuentran capacitados en lo relativo a la nueva normativa contable.

Cualificación: El riesgo de una mala aplicación de la normativa por falta de capacitación en los profesionales de la contaduría pública es bajo, ya que solamente un 29% del total no han recibido capacitaciones sobre esta normativa.

16. ¿Ha identificado los efectos que tendrá la implementación de la pérdida de valor por deterioro de los activos (NIC 36) en la empresa?

No	Respuestas	Absoluto	%
1	Si	14	67%
2	No	7	33%
		21	100%

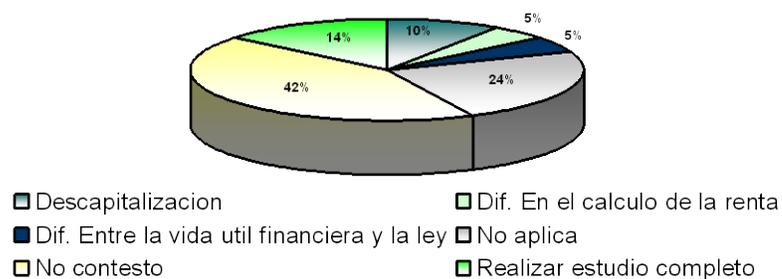


Lectura: El 33% de las empresas en estudio no han identificado los efectos que tendrá la implementación de la pérdida de valor por deterioro en los activos y un 67% si han identificado posibles efectos en los resultados de la empresa.

Cualificación: La mayoría de los contadores han identificado posibles efectos que traerán en los resultados de la empresa la aplicación de la Pérdida de valor por deterioro en los activos.

17. Si su respuesta anterior fue si, Que efectos considera que tendrá, la pérdida de valor en los activos de la empresa?

No.	Respuestas	Absoluto	%
1	Descapitalización	2	10%
2	Dif. En el calculo de la renta	1	5%
3	Dif. Entre la vida útil financiera y la ley	1	5%
4	No aplica	5	24%
5	No contesto	9	43%
6	Realizar estudio completo	3	14%
		21	100%



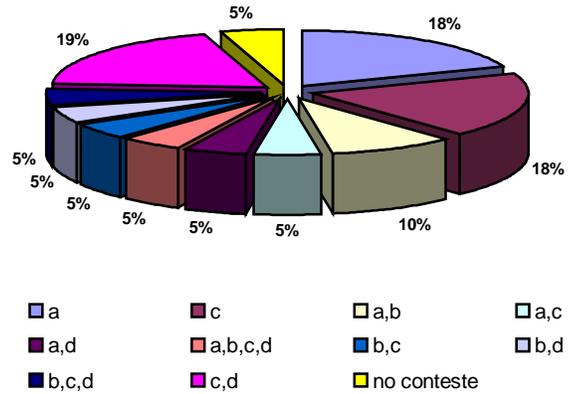
Lectura: El 14% considera que uno de los efectos con la aplicación de la Pérdida de valor por deterioro en los activos, es que habría que realizar un estudio completo sobre el estado físico y el valor de los activos; Un 10% considera una posible descapitalización de la empresa; un 5% consideran posibles

diferencias en el calculo del impuesto sobre la renta; otro 5% supone una diferencia entre la vida útil financiera y según ley; un 24% cree que no aplica y finalmente un mayoritario 42% no contesto.

Cualificación: De acuerdo al estudio realizado, podemos notar que en la mayoría de las empresas en estudio los contadores están consientes que el valor en libros que actualmente poseen los bienes no coincidiría con el valor razonable de estos.

18. Cuales de las siguientes circunstancias se dan en la empresa

No	Respuestas	Absoluto	%
1	A	4	19%
2	C	4	19%
3	a, b	2	10%
4	a, c	1	5%
5	a, d	1	5%
6	a, b, c, d	1	5%
7	b, c	1	5%
8	b, d	1	5%
9	b, c, d	1	5%
10	c, d	4	19%
11	No conteste	1	5%
		21	100%



a. Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente mas que lo que cabria esperar como consecuencia del mero paso del tiempo o del uso normal?

- b. Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener efecto en el futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al que esta vinculado el activo en cuestión.

- c. Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

- d. Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Cualificación: Dentro del estudio, podemos observar que del total de las empresas un 11% posee al menos uno de los indicios que indican la posible existencia deterioro en los activos y un 88% del total, manifiesta que en la empresa actualmente se están dando mas de uno de los indicios.

19. Se investiga al final del periodo el valor razonable, es decir el monto al que puede ser intercambiado los activos entre un comprador y un vendedor, mas el valor del desecho

No.	Respuesta	Absoluto	%
1	Si	16	76%
2	No	5	24%
		21	100%

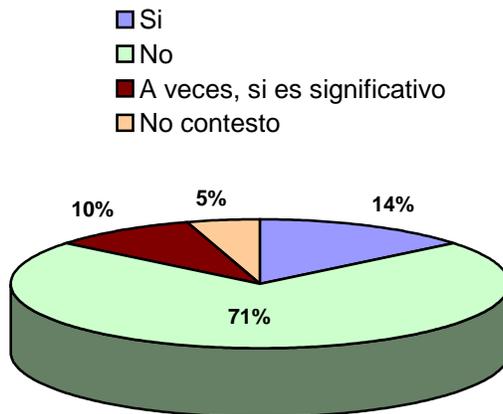


Lectura: El 24% de los encuestados no investigan al final del periodo el valor razonable que tienen los activos, propiedades, planta y equipo y un 76% si investiga cual es el valor razonable de los bienes al final del periodo.

Cualificación: Se considera factible la aplicación de la NIC's 36 "Pérdida de valor por deterioro de activos", ya que la mayoría de las empresas acostumbran determinar el valor razonable de los bienes.

20. Al contar con el valor razonable, se realizan comparaciones con el valor en libros y se efectúa el correspondiente registro en caso sea necesario?

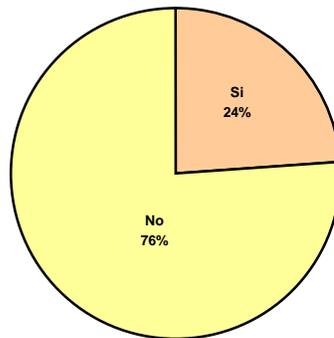
No.	Respuestas	Absoluto	%
1	Si	3	14%
2	No	15	71%
3	A veces, si es significativo	2	10%
4	No contesto	1	5%
		21	100%



Lectura: Un 71% de los encuestados, manifestó que teniendo el valor razonable no se hacen comparaciones con el valor en libros de los bienes; un 14% declaro que si se realizan comparaciones; un 10% revelo que realizan comparaciones a veces, cuando es significativo y finalmente un 5% no contesto.

Cualificación: Actualmente existe la problemática de que la mayoría (un 71%) no realizan comparaciones entre el valor razonable de los bienes versus el valor en libros para poder determinar si existe o no una pérdida por deterioro.

21. Se indaga al final del periodo, el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se esperan obtener de los bienes (valor de uso)			
No	Respuestas	Absoluto	%
1	Si	5	24%
2	No	16	76%
		21	100%

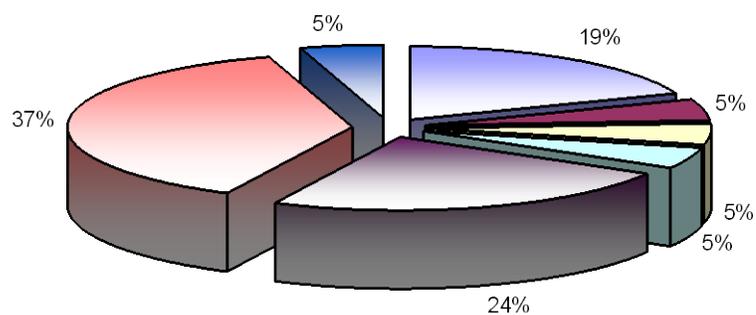


Lectura: Un 76% de los encuestados revelo que no se obtiene el valor de uso de los bienes y un 24% revelo que si se calcula el valor de uso.

Cualificación: Actualmente la mayoría de las empresas no tienen la práctica de calcular el valor de uso de los bienes. Como comentario de ellos fue que no se realiza este tipo de evaluaciones financieras.

22. Que dificultad considera usted que tendría para determinar el valor de uso

No.	Respuestas	Absoluto	%
1	El calculo	4	19.05%
2	Identificación vida útil	1	4.76%
3	Conocimiento del bien	1	4.76%
4	Ninguna	1	4.76%
5	Los controles existentes sobre el bien	5	23.81%
6	No contesto	8	38.10%
7	No aplica	1	4.76%
		21	100.00%



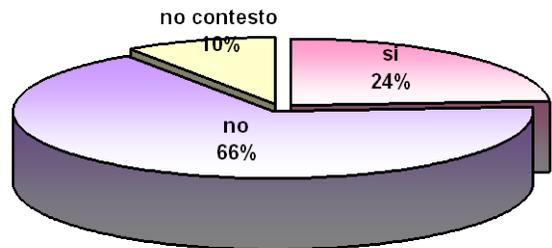
- El calculo
- Conocimiento del bien
- Los controles existentes sobre el bien
- No aplica
- Identificación vida útil
- Ninguna
- No contesto

Lectura : Al preguntarles a los contadores de las empresas en estudio cuales serian las principales dificultades al momento de calcular el valor de uso de los activos el 19.5% nos dijo que la dificultad para ellos seria el calculo; un 23.81% los controles que se aplican a estos bienes; un 4.76% dice que la identificación de la vida útil; otro 4.76% considera el conocimiento del bien; un 38.10% no contesto; un 4.76% dice que no aplica y finalmente un 4.76% considera que no habrá ninguna dificultad.

Cualificación: En cuanto al cálculo del valor de uso, como se puede notar en la tabla actualmente solo una de las empresas en estudio considera no tener ningún problema para calcular el valor de uso de los bienes, el resto de las empresas respondieron que si existen algunas dificultades y una gran mayoría no respondió.

23. Considera que con la información con que cuenta le permite valuar correctamente la pérdida del valor por deterioro

No.	Respuestas	Absoluto	%
1	Si	5	24%
2	No	14	67%
3	no contesto	2	10%
		21	100%

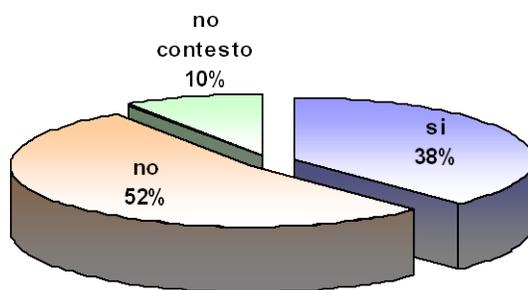


Lectura: un 67% de los contadores de las empresas en estudio consideran que la información con la actualmente trabajan no les permitirá calcular correctamente la existencia de pérdidas por deterioro en los activos; un 24% si podrían determinar el monto con la información actual y un 10% no contesto.

Cualificación: Con los datos proporcionados en esta pregunta podemos decir que actualmente los contadores consideran que la información financiera no contiene toda la información necesaria como para poder determinar si existe pérdida de valor por deterioro en los activos.

24. Conoce el asiento contable y las cuentas que utilizan para reconocer la pérdida de valor por el deterioro en activos no revaluados

No.	Respuestas	Absoluto	%
1	Si	8	38%
2	No	11	52%
3	no contesto	2	10%
		21	100%

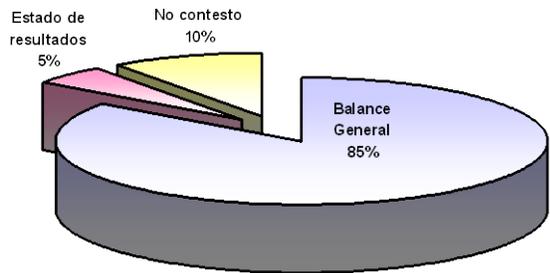


Lectura: Un 52% de los contadores de las empresas encuestadas no conocen los registros a realizar en caso que exista deterioro de activos; un 38% respondió que si los conoce y un 10% no respondió.

Cualificación: La mitad de los contadores encuestados no conocen los registros contables a realizar en caso que exista pérdida de valor por deterioro y/o reversión de la pérdida.

25. Que estados financieros se verán afectados por la aplicación del deterioro

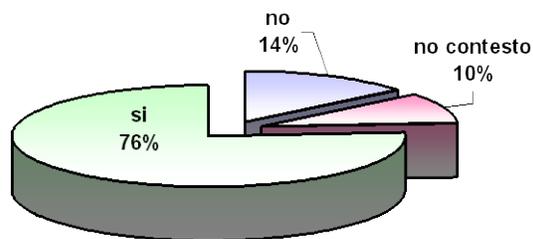
No.	Respuestas	Absoluto	%
1	Balance General	18	85%
2	Estado de resultados	1	5%
3	No contesto	2	10%
		21	100%



Lectura: Un 85% de los contadores entrevistados respondieron que el Balance general es el estado de resultados que se vera afectado con la aplicación de la pérdida de valor por deterioro de activos; un 5% dicen que el estado de resultados es el que se vera afectado y un 10% no respondió.

Cualificación: A pesar que en la pregunta anterior mas del 50% respondió que no conocía los registros contables relacionados con la pérdida o reversión de la pérdida de valor por deterioro de activos un 85% de los contadores deducen que dentro de los estados financieros el que se vera afectado es el Balance General; un 5% dice que el Estado de Resultados y finalmente un 10% no contesto.

26. Considera usted que tendrá algún efecto fiscal el registro de la pérdida de valor por deterioro			
No.	Respuestas	Absoluto	%
1	No	3	14%
2	no contesto	2	10%
3	Si	16	76%
		21	100%

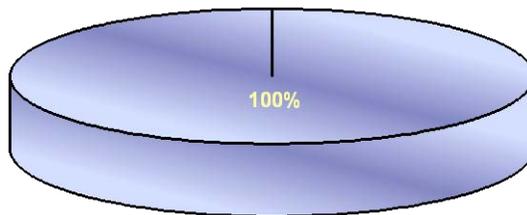


Lectura: un 76% de los contadores de las empresas en estudio consideran que el registro del deterioro va a tener efectos fiscales; un 14% respondieron que no habrá efectos fiscales y un 10% no respondió.

Cualificación: En cuanto a la perspectiva de la aplicación del deterioro de activos y sus posibles efectos fiscales, un 76% consideran que si habrá efectos fiscales que podrían incidir en forma positiva o negativa en los resultados de la empresa.

27. Considera usted que será de utilidad elaborar una guía técnica que contenga los lineamientos y procedimientos en caminado a determinar la pérdida de valor por deterioro de las propiedades, planta y equipo

No.	Respuestas	Absoluto	%
1	No	0	0%
2	Si	21	100%
		21	100%



Cualificación: Del total de la muestra, un 100% considera que sería de utilidad crear una herramienta contable, que contenga los lineamientos y procedimientos en caminados a determinar si existe pérdida de valor por deterioro en los activos y que también muestre los asientos contables a registrar.