



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO

**FACULTAD DE:
ECONOMÍA Y CIENCIAS EMPRESARIALES**

**TÍTULO:
TRATAMIENTO CONTABLE PRÁCTICO
DEL DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

**ESTUDIANTE:
Karina Olaya Correa**

**TUTOR:
Econ. Jorge Calderón Salazar, MAE. MA.**

Samborondón, Diciembre de 2017

TRATAMIENTO CONTABLE PRÁCTICO DEL DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Resumen

Este trabajo investigativo proporciona los lineamientos para un correcto reconocimiento, medición y reversión del deterioro de propiedades, planta y equipo, con base en la Norma Internacional de Contabilidad 36 Deterioro del valor de los activos, la mencionada normativa señala que no siempre los elementos de propiedad, planta y equipo reflejan su realidad contable, puesto que pueden verse afectados por el deterioro y ante tal situación su valor en libros difiere de su importe recuperable, por ello con la exposición de casos prácticos de forma didáctica, se abarcan las posibles situaciones que pueden presentarse al respecto, además analiza la afectación contable del deterioro de propiedades, planta y equipo, al mismo tiempo mediante el análisis de conceptos básicos busca evitar registros erróneos ocasionados por el desconocimiento de las normas aplicables, y así finalmente lograr la comprensión y correcta aplicación de la misma.

Palabras claves: deterioro, reconocimiento, medición, reversión, revelación

PRACTICAL ACCOUNTING TREATMENT IMPAIRMENT OF PROPERTIES, PLANT AND EQUIPMENT

Abstract

This research provides the appropriate guidelines for a correct recognition, measurement and reversal of impairment of property, plant and equipment, based on International Accounting Standard 36 Impairment of assets, the aforementioned regulations state that not always the elements of property, plant and equipment reflect their accounting reality, since they can be affected by the deterioration and in such situation their book value differs from their recoverable amount, for this reason, with the presentation of practical cases in a didactic way, the possible situations that can be presented are covered, as well as analyzing the accounting affectation of the impairment, at the same time by means of the analysis of basic concepts it seeks to avoid erroneous records caused by the ignorance of the applicable norms, and thus finally achieve the understanding and correct application of the same.

Key words: impairment, recognition, measurement, reversal, disclosure

Introducción

Un aspecto de complejidad técnica en la aplicación práctica de la doctrina contable, es analizar la existencia de deterioro en propiedades, planta y equipo al cierre de cada ejercicio contable; y de ser necesario, reconocer la pérdida del valor de una o varias partidas de los mencionados rubros. Los activos pueden verse afectados por el deterioro, por lo que su valor reflejado en libros no muestra la realidad contable del mismo, todo ello desencadena en registros erróneos, sobrevalorando el importe real de los activos en cuestión, de allí que es importante considerar las causas de ese deterioro y cómo efectuar un correcto reconocimiento, medición y reversión del mismo.

Por lo antes expuesto, es imperativo indagar el tratamiento contable establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 36 Deterioro del valor de los activos (NIC 36) para el reconocimiento, medición y reversión del deterioro de propiedades, planta y equipo. Para facilitar la comprensión y entendimiento de la NIC 36, las fases que surjan antes, durante y después de detectar un deterioro en propiedades, planta o equipo serán descritas mediante casos prácticos para conseguir abarcar un mayor número de escenarios que pueden surgir, con ello se procura evitar errores que por desconocimiento usualmente se presentan, con la finalidad de conseguir en la práctica la correcta aplicación de la normativa objeto de estudio.

Revisión de literatura

Definiciones iniciales

Siendo el objeto de estudio el deterioro de propiedades, planta y equipo, es preciso exponer en primera instancia una definición de deterioro de activos, al respecto Mantilla refiere: “Da lugar a una pérdida por deterioro y ocurre cuando el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable” (2013, pág. 490). En relación a la cantidad recuperable, tenemos que: “Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso” (Ayala, 2014, pág. 672).

En otros términos, el deterioro acontece cuando el importe en libros del activo es mayor a su importe recuperable, de acuerdo a lo establecido en la NIC 36. La partida contable propiedad, planta y equipo, y todo activo debe mostrar su realidad contable en sus registros, por ello: “Un activo no deberá estar contabilizado por encima de su Valor

Recuperable. En otras palabras, que el Valor según Libros no exceda el monto que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta” (Hansen-Holm & Chávez, 2012, pág. 264). Respecto al concepto de propiedades, planta y equipo Estupiñán (2013) señala que:

Según la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, son aquellos activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; los cuales se esperan usar durante más de un periodo.

Por otra parte, es conveniente señalar que Fierro & Fierro (2015, pág. 298) indican que: las propiedades, planta y equipo no incluyen: (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, o (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. Estos activos descritos no se engloban como propiedad, planta y equipo puesto que son activos de naturaleza intangible.

Al analizar la NIC 36 un término citado es activo cuando se refiere a activos individuales o unidad generadora de efectivo, cuando no son individuales, por ello es indispensable entender también dicho concepto: “Unidad generadora de efectivo, definido como el grupo identificable de activos más pequeños, que produce entradas de efectivo a favor de la entidad, que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos” (Vázquez & Díaz, 2013, pág. 184). Así mismo, resaltan también la definición de activos comunes, diferentes de la plusvalía, los cuales coadyuvan a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Valor razonable menos los costos de venta, se refiere a la cantidad monetaria que se puede recibir al concretar la venta del activo en análisis en un acuerdo de condiciones iguales para las partes que intervienen libremente, considerando que al valor se le van a restar los costos inherentes a dicha transacción:

Es el valor que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía (García & Ortiz, 2015, pág. 188).

Un concepto frecuente al analizar el deterioro de un activo es el valor de uso que representa el valor de los flujos de efectivo futuros que se espera puede generar durante su vida útil un determinado activo, traídos a valor presente, como lo manifiesta Mantilla: “Es el valor presente de los flujos de efectivo que se espera derivar del activo” (2013, pág. 492). Respecto al tema, Pinto Rojas indica: “Las estimaciones que haga la dirección sobre los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos y previsiones más recientes, para un máximo de cinco años” (2013, pág. 34).

Deterioro de propiedades, planta y equipo

En lo que respecta al origen del deterioro García & Ortiz (2015) citan lo siguiente:

Un activo estará contabilizado por encima de su valor recuperable cuando su valor en libros exceda del valor que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo.

Como exponen los autores antes citados, los valores en libros de propiedades, planta y equipo no siempre muestran su realidad contable, un reconocimiento inadecuado ocasionado por un deterioro que no ha sido detectado desencadena en saldos irreales de dicha partida contable; situación que puede acarrear valoraciones erróneas en el rubro de propiedades, planta y equipo. Posterior a la detección del deterioro, los montos de las propiedades, planta y equipo deben ser monitoreados periódicamente ya que: “Los procesos de revaluación y deterioro deben realizarse con la frecuencia necesaria, puede ser a partir del tercer o quinto año o antes” (Zapata, 2017, pág. 240).

Reconocimiento inicial

Un factor primordial en el tratamiento contable de propiedad, planta y equipo, es la diferencia que surge desde el reconocimiento inicial y la medición posterior, según lo establece la NIC 36, por ello se debe tener claro que: “El reconocimiento inicial ocurre cuando por primera vez se incorpora en los estados financieros una transacción, evento (riesgo) o condición (contrato)” (Mantilla, 2013, pág. 62).

En el caso particular de propiedad, planta y equipo, será reconocido como activo y elemento de propiedad, planta y equipo si los beneficios económicos a futuro relacionados van a fluir para la organización; y, si el costo de la propiedad, planta y equipo se puede medir de manera confiable, de acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedad, planta y equipo (NIC 16).

En relación a la disposición en el párrafo arriba descrito, si un elemento de propiedad, planta y equipo se utiliza para la producción, con los productos terminados que se elaboran y posteriormente vendidos se dispondrá de beneficios económicos en un futuro; en caso de no generar algún ingreso monetario dicho elemento debe ser reconocido como un gasto.

Cabe aclarar, que basado en la NIC 36, Ayala (2016) expresa “esta Norma no aplica a inventarios, a activos derivados de la construcción, a activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta” (pág. 380). Sosteniendo dicha afirmación por existir normativas aplicables de manera específica a esos activos.

Medición posterior

Una vez efectuado el reconocimiento inicial de un elemento de propiedad, planta o equipo, la empresa deberá determinar la base de medición posterior, para ello se dispone de dos modelos a seguir: el modelo del costo y el modelo de revaluación, según consta en la NIC 36 (2016). Al escoger un modelo de medición posterior, dicho modelo se establece en la entidad como una política contable, que deberá ser empleada no de forma individual sino a todo el conjunto de partidas de propiedad, planta y equipo. Respecto al modelo del costo, el párrafo 30 de la NIC 16 (2014) establece que: “Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de Propiedad, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por el deterioro del valor” (Cuéllar, Vargas, & Castro, 2016, pág. 158).

La veracidad de los registros contables será constatada, es decir: “Se debe verificar que en propiedades, planta y equipo se encuentren todos los elementos comprados a la fecha del cierre del balance independientemente de si este ha sido recibido físicamente o no” (Estupiñán, 2013). Existen activos para los que siempre y de

manera precisa debe ser revelado el deterioro de valor: “(a) inventarios; (b) propiedad, planta y equipo (incluyendo la propiedad para inversión contabilizada por el método del costo); (c) plusvalía; (d) activos intangibles diferentes a la plusvalía; (e) inversiones en asociadas; y, (f) inversiones en negocios conjuntos” (Mantilla, 2013, pág. 493).

Indicios de deterioro

Hay ciertos factores que representan indicios de que se está dando origen a un deterioro, estos pueden ser internos o externos, según lo expresan Carrillo & Reyes (2015): (a) Indicios internos: evidencia de obsolescencia o daño físico, planes para discontinuar o reestructurar una operación, y, evidencia de reconocimiento económico debajo de los esperados; y, (b) Indicios externos: declinación significativa en los valores de mercado; cambios tecnológico, comerciales, económicos o legales adversos; y, aumento de las tasas de mercado en el periodo.

Estableciendo un ejemplo de indicios internos, un equipo es adquirido para la producción, tiene una vida útil estimada de 10 años, pero en la práctica con el uso continuo y un mantenimiento poco frecuente, luego de transcurridos 6 años su valor actual en el mercado se ha visto disminuido y no representa al monto reflejado en libros, por lo que ya presenta indicios de deterioro el valor de dicho equipo. En cuanto a indicios externos, digamos que se adquiere una propiedad en un sitio donde se tiene previsto un gran proyecto inmobiliario, pero por factores legales no se puede concretar dicho proyecto y por el contrario, los sectores aledaños se destinan para botadero municipal, ante tal situación el valor de esa propiedad va a sufrir un impacto y será imposible venderla a un valor mayor al de la adquisición, por lo que ese terreno tendría un importante indicio de deterioro en su valor.

Otro caso de indicio externo, si una maquinaria se adquiere por su tecnología de punta, pero en unos pocos años aparece en el mercado otra maquinaria que supera a la anterior, dejando obsoleta a la máquina existente, el valor de mercado de la máquina que se había comprado será mucho menor al que consta en libros y estaría mostrando indicios de que su valor se ha visto deteriorado. Concluyendo el tema de indicios, García refiere: “La identificación de indicios es un paso clave del proceso de evaluación, porque determina la necesidad o no de realizar un análisis completo de deterioro” (2015, pág. 82).

Medición del importe recuperable

Se debe establecer el valor o precio que se ha estimado recobrar mediante la utilización o comercialización de un determinado elemento de propiedad, planta y equipo. Dicho importe surge confrontando el valor de uso y el valor razonable menos los costos de venta, escogiendo el monto mayor, de acuerdo a lo establecido en la NIC 36.

Hay ocasiones en las que no será necesario calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso, expresan García & Ortiz: “Si cualquiera de estos valores excediera al valor en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor, y por tanto no sería necesario calcular el otro valor” (2015, pág. 189). Esta situación descrita nos indica que no existe un deterioro, ya que si el valor en libros es menor, ya no es preciso realizar ningún cálculo adicional.

Reversión de pérdidas por deterioro del valor

En ocasiones, luego de haberse establecido la existencia de un deterioro en el valor de un determinado activo, pudiere ocurrir que dicho deterioro ha disminuido o incluso desaparece: “La entidad evaluará, al final de cada período sobre el que se informa, si existen indicios de que la pérdida por deterioro de valor de un activo, que fue reconocida en ejercicios anteriores, ya no existe o pudo haber disminuido” (Sosa, 2016, pág. 75). Ante la situación descrita previamente, será necesario realizar una reversión de la pérdida registrada por deterioro del valor: “Pueden darse casos futuros en los que las condiciones físicas del bien pudieran mejorar respecto a lo sucedido en el pasado por tanto el activo que antes fue objeto de desvalorización ahora amerita ser revaluado”. (Zapata, 2017). En el caso mencionado, el monto se registrará como ganancia y la afectación a resultados será en el período donde se reconoce el incremento.

Se debe agregar que respecto a la reversión de un deterioro la entidad revelará: “El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en que tales reversiones estén incluidas” (De la Portilla, 2013, pág. 309). Dicho de otra manera, es preciso revelar el monto que se reversa de la pérdida por deterioro que se ha registrado en el resultado del ejercicio y las cuentas que se han visto afectadas.

El deterioro y su tratamiento tributario

En cuanto al tratamiento tributario del deterioro, el RLRTI (Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2017) establece:

El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

Ampliando la normativa tributaria precedente, el deterioro de una partida de propiedades, planta y equipo es considerada como gasto no deducible a efecto del impuesto a la renta en el período corriente al de su registro contable, con derecho a reconocer un activo por impuesto diferido en ese mismo período, el cual va a ser calculado y pagado sobre el deterioro registrado y recuperado en períodos futuros, según se configure el supuesto establecido en la norma tributaria; es decir, al momento de su venta o al final de su vida útil. Al respecto, Zapata (2016), señala que “para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, entre otros: por el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente” (pág. 54).

Metodología

Este trabajo se fundamenta en la investigación documental, al respecto Baena, como se citó en Ávila Baray (2006, pág. 49) refiere: la investigación documental es una técnica que consiste en la selección y recopilación de información por medio de la lectura y crítica de documentos y materiales bibliográficos, de bibliotecas, hemerotecas, centros de documentación e información. Por ello en esta investigación se realiza el análisis de bibliografía referente a la NIC 36 Deterioro de propiedades, planta y equipo y se plantean y desarrollan posibles casos que pueden surgir basados en la normativa de estudio.

Discusión

Siguiendo los lineamientos establecidos en la NIC 36 Deterioro de propiedades, planta y equipo, a continuación se exponen situaciones supuestas para exponer de manera práctica y didáctica las posibles situaciones de reconocimiento, medición y reversión del deterioro de propiedades, planta y equipo, a través de estos escenarios se exponen las circunstancias que ocurren al determinar el importe recuperable, reconocer, medir y en caso de ser necesario en un período posterior reversar el deterioro registrado.

Casos prácticos aplicables a la NIC 36

Determinación de importe recuperable

Caso 1

Un equipo presenta un importe en libros de US\$20,000, su valor razonable menos costos de venta es de US\$16,000, tiene un valor de uso de US\$17,200, el importe recuperable sería el siguiente:

Tabla 1
Importe recuperable y cálculo del deterioro

Valor razonable - Costo de venta	16,000
Valor de uso	17,200
Importe recuperable	17,200
Importe en libros	20,000
Importe recuperable	17,200
Deterioro	2,800

Fuente: NIC 36

Elaboración: La autora

Caso 2

Una propiedad registra un importe en libros de US\$18,000, su valor razonable menos costos de venta es de US\$16,500, tiene un valor de uso de US\$15,300, el importe recuperable sería el siguiente:

Tabla 2
Importe recuperable y cálculo del deterioro

Valor razonable - Costo de venta	16,500
Valor en uso	15,300
Importe recuperable	16,500
Importe en libros	18,000
Importe recuperable	16,500
Deterioro	1,500

Fuente: NIC 36
Elaboración: La autora

La NIC 36, señala que para establecer el importe recuperable se seleccionará el valor mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de venta, y se lo confronta con el importe en libros que debe ser mayor al importe recuperable para confirmar la existencia de un deterioro.

No existencia de deterioro

Caso 3

Un equipo registra un importe en libros de US\$14,000, su valor razonable menos costos de venta es de US\$13,000, tiene un valor en uso de US\$15,800, con los datos propuestos, se presenta la siguiente situación:

Tabla 3
Importe recuperable vs. importe en libros

Valor razonable - Costo de venta	13,000
Valor en uso	15,800
Importe recuperable	15,800
Importe en libros	14,000
Importe recuperable	15,800
No existe deterioro	

Fuente: NIC 36
Elaboración: La autora

Como se menciona en la NIC 36 si ocurre que el importe recuperable es un monto mayor al valor en libros, no se genera un deterioro, puesto que si se puede recuperar un valor mayor al que se encuentra registrado en libros, no existen deterioro alguno.

Deterioro de un edificio

Caso 4

Una entidad adquiere un edificio el 1 de abril del 2004 a US\$75,000 para el funcionamiento de su oficina principal y sus distintos departamentos, además va a destinar 2 bodegas para alquiler de locales comerciales. Para la depreciación se utiliza el método lineal y su vida útil estimada es de 20 años. Se presenta una baja en el mercado inmobiliario y con ello indicios de deterioro al cerrar el año 2008, por lo que se contrata un perito calificado y establece que a esa fecha su valor de venta es de US\$49,500 rebajados ya los costos inherentes. Los flujos de caja previstos del año 2004 al 2008 son de US\$52,000.

Tabla 4
Depreciación acumulada de edificio a diciembre 31 del 2008

Año 1	2004	2,812.50
Año 2	2005	3,750.00
Año 3	2006	3,750.00
Año 4	2007	3,750.00
Año 5	2008	3,750.00
Depreciación Acumulada		17,812.50

Fuente y elaboración: La autora

Una vez determinada la depreciación a la fecha de indicios de deterioro, se procede a estimar el importe actual en libros o valor neto contable, restando el valor de compra menos la depreciación a la fecha:

Tabla 5
Valor neto contable (Importe en libros)

Costo	75,000.00
(-) Depreciación acumulada	<u>(17,812.50)</u>
Importe en libros	<u>57,187.50</u>

Fuente: NIC 16
 Elaboración: La autora

Luego se debe establecer el importe recuperable para confrontarlo al importe en libros y determinar si existe realmente un deterioro:

Tabla 6
Importe recuperable y cálculo del deterioro

Valor razonable - Costo de venta	49,500.00
Valor en uso	52,000.00
Importe recuperable	52,000.00
Importe en libros	57,187.50
Importe recuperable	<u>52,000.00</u>
Deterioro	<u>5,187.50</u>

Fuente: NIC 36
 Elaboración: La autora

Se ha determinado una pérdida por deterioro de US\$5,187.50 en el edificio, es necesario realizar la contabilización del mismo, mediante el siguiente registro contable:

Tabla 7
Registro contable pérdida por deterioro

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Pérdida por deterioro de edificio	5,187.50	
Deterioro acumulado de edificio		5,187.50

Fuente: NIC 36
 Elaboración: La autora

Una vez contabilizado el deterioro, el nuevo valor del edificio es de US\$52,000, tal como se lo muestra en la tabla siguiente:

Tabla 8
Importe en libros de edificio a la fecha del deterioro

Costo	75,000.00
(-) Depreciación acumulada	(17,812.50)
(-) Deterioro acumulado	<u>(5,187.50)</u>
Importe en libros	<u>52,000.00</u>

Fuente: NIC 16
Elaboración: La autora

Adicionalmente se debe determinar el nuevo valor de depreciación, considerando el deterioro que se presentó:

$$\text{US\$52,000} / 183 \text{ meses restantes} = \text{US\$284.15 nueva depreciación mensual}$$

$$\text{US\$284.15} \times 12 \text{ meses} = \text{US\$3,409.80 nueva depreciación anual}$$

Reversión del deterioro de edificio

Caso 5

Partiendo del caso anterior, al año siguiente del reconocimiento del deterioro, en 2009 se presentan cambios favorables al determinar el valor recuperable del edificio de acuerdo al perito calificado, quien establece a esa fecha que el valor razonable menos costos de venta es de US\$58,000.

Al valor en libros que se estableció al cierre del 2008 se le resta la nueva depreciación que se originó con el deterioro, con ello se va a determinar el valor neto contable al 2009:

Tabla 9
Valor neto contable al 2009 (Importe en libros)

Valor razonable	52,000.00
(-) Depreciación acumulada	<u>(3,409.80)</u>
	<u>48,590.20</u>

Fuente: NIC 16
Elaboración: La autora

Posteriormente se establece el exceso de la cuantía en libros en relación al nuevo valor razonable menos los costos de venta establecido por el perito calificado:

Tabla 10
Exceso en libros

Valor razonable - Costo de venta	58,000.00
(-) Valor neto contable 2009	<u>48,590.20</u>
Exceso en libros	<u>9,409.80</u>

Fuente: NIC 36
Elaboración: La autora

Considerando que el exceso en libros causado: US\$9,409.80 es mayor que el deterioro que se había producido el periodo anterior de US\$5,187.50, conviene subrayar que no se puede realizar un registro por un valor mayor al ya determinado para reversar un asiento contable de un mismo concepto; dicho de otra manera, sólo se procederá a ajustar el valor por el monto ya asentado:

Tabla 11
Registro contable reversión de pérdida por deterioro

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Deterioro acumulado de edificio	5,187.50	
Ganancia por reversión de deterioro de edificio		5,187.50

Fuente: NIC 36
Elaboración: La autora

La diferencia entre el exceso en libros de US\$9,409.80 y el deterioro que antes había sufrido el edificio de US\$5,187.50 da un valor pendiente por registrar de US\$4,222.30, que se contabilizará acreditando la cuenta ganancia en revaluación de edificio en el Otro Resultado Integral para luego transferir ese resultado al patrimonio como superávit por revaluación.

Deterioro de una maquinaria

Caso 6

Se adquiere una maquinaria en US\$32,000 con una vida útil de 10 años, luego de 3 años el valor de mercado de dicha maquinaria es de US\$31,800 y los costos inherentes a la venta son de US\$12,500. Durante esos 3 años transcurridos la máquina tenía previsto flujos de caja traídos a valor presente de US\$18,700.

Tabla 12
Depreciación acumulada de maquinaria

Año 1	3,200.00
Año 2	3,200.00
Año 3	<u>3,200.00</u>
Depreciación acumulada	<u>9,600.00</u>

Fuente: NIC 16
Elaboración: La autora

Posteriormente, se debe estimar el importe actual en libros o valor neto contable:

Tabla 13
Valor neto contable (Importe en libros)

Costo	32,000.00
(-) Depreciación acumulada	<u>(9,600.00)</u>
Importe en libros	<u>22,400.00</u>

Fuente: NIC 16
Elaboración: La autora

A continuación se debe establecer el importe recuperable para confrontarlo con el importe en libros y comprobar si existe deterioro en la maquinaria:

Tabla 14
Importe recuperable y cálculo del deterioro

Valor razonable - Costo de venta	19,300.00
Valor en uso	18,700.00
Importe recuperable	19,300.00
Importe en libros	22,400.00
Importe recuperable	19,300.00
Deterioro	3,100.00

Fuente: NIC 36
Elaboración: La autora

Después de confirmar la existencia del deterioro de la maquinaria, es preciso contabilizar ese deterioro con el siguiente asiento contable:

Tabla 15
Registro contable pérdida por deterioro

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Pérdida por deterioro de maquinaria	3,100.00	
Deterioro acumulado de maquinaria		3,100.00

Fuente: NIC 36
Elaboración: La autora

Finalmente, el valor en libros después de la pérdida por deterioro de la maquinaria queda establecido en:

Tabla 16
Importe en libros de maquinaria a la fecha del deterioro

Costo	32,000.00
(-) Depreciación acumulada	(9,600.00)
(-) Deterioro acumulado	(3,100.00)
Importe en libros	19,300.00

Fuente: NIC 16
Elaboración: La autora

Deterioro en una unidad generadora de efectivo (UGE)

Caso 7

Una industria se dedica a la elaboración de zapatos y ropa, en la producción se comparte la planta pero disponen de distintas maquinarias para cada tipo de fabricación debidamente reconocidas y tienen delimitadas sus áreas; es decir, se mantiene una independencia, actualmente en sus registros contables mantienen los siguientes activos:

Tabla 17

Detalle de propiedades, planta y equipo, neto

	Zapatos	Ropa	Total
Edificio	185,000	382,000	567,000
Maquinaria	130,000	173,000	303,000
Mobiliario	32,000	14,600	46,600
Otros Equipos	14,200	7,900	22,100
Total	361,200	577,500	938,700

Fuente y elaboración: La autora

A pesar de la autonomía citada anteriormente, cada uno influye en el otro al momento de las ventas, siendo así que si se cancela una línea de manufactura se tendría una afectación importante en la otra, es por ello que ambas líneas de fabricación se han reconocido como una unidad generadora de efectivo.

Es necesario determinar si existe deterioro ya que se conoce que hay ciertos indicios al respecto, para ello, en primera instancia es preciso detallar los valores en libros de los activos con su respectiva depreciación:

Tabla 18

Detalle de propiedades, planta y equipo (Unidad generadora de efectivo)

	Zapatos		Ropa	
Edificio	197,333		407,467	
(-) Depreciación	<u>(12,333)</u>	185,000	<u>(25,467)</u>	382,000
Maquinaria	156,000		207,600	
(-) Depreciación	<u>(26,000)</u>	130,000	<u>(34,600)</u>	173,000
Mobiliario	38,400		17,520	
(-) Depreciación	<u>(6,400)</u>	32,000	<u>(2,920)</u>	14,600
Otros Equipos	17,040		9,480	
(-) Depreciación	<u>(2,840)</u>	14,200	<u>(1,580)</u>	7,900
Total		361,200		577,500

Fuente y elaboración: La autora

El valor en uso, considerando los flujos de efectivo esperados para los próximos 5 años traídos a valor presente se ha estimado en US\$675,980, adicionalmente se contrata un perito calificado para realizar un avalúo de los activos fijos descritos y conocer a la fecha su valor razonable menos los costos de venta, para estar al tanto del valor que se puede obtener por ellos si se procede a venderlos, siendo los resultados los siguientes:

Tabla 19
Valor razonable menos costos de venta

	Zapatos	Ropa	Total
Edificio	174,000.65	297,999.48	472,000.13
Maquinaria	78,500.34	76,499.73	155,000.07
Mobiliario	28,700.81	7,835.71	36,536.52
Otros Equipos	12,300.79	7,198.20	19,498.99
Total	293,502.59	389,533.12	683,035.71

Fuente y elaboración: La autora

El profesional calificado ha estimado en US\$683,035.71 el valor razonable menos los costos de venta de la unidad generadora de efectivo, contando con esta información y la descrita previamente se procede a determinar si existe un deterioro en los activos descritos:

Tabla 20
Importe recuperable y cálculo del deterioro

Valor razonable - Costo de venta	683,035.71
Valor en uso	675,980.00
Importe recuperable	683,035.71
Importe en libros	938,700.00
Importe recuperable	683,035.71
Deterioro	255,664.29

Fuente: NIC 36

Elaborado por: La autora

Con los cálculos se ha confirmado la existencia de deterioro en la unidad generadora de efectivo, el paso siguiente es distribuir proporcionalmente dicho deterioro a los activos que conforman la mencionada unidad:

Tabla 21

Distribución del deterioro a la unidad generadora de efectivo

	Totales	%	Deterioro
Edificio	567,000	60.40%	154,421.23
Maquinaria	303,000	32.28%	82,528.43
Mobiliario	46,600	4.96%	12,680.95
Otros Equipos	22,100	2.36%	6,033.68
Total	938,700	100%	255,664.29

Fuente y elaboración: La autora

Para efectuar este cálculo se debe determinar el porcentaje que representa cada activo, siendo que el total de los activos es US\$938,700 este monto representa el 100% de los mismos, entonces: Edificio $567,000 / 938,700 = 0.6040 \times 100 = 60.40\%$.

A continuación, conociendo el porcentaje de cada activo es necesario distribuir el deterioro de US\$255,664.29 a cada uno de ellos, de la siguiente manera: $255,664.29 \times 60.40\% = 154,421.23$.

Llegado a este punto se requiere establecer el deterioro por línea de producto:

Tabla 22

Cálculo del deterioro por línea de producto

Zapatos	361,200	38.48%	98,379.61
Ropa	577,500	61.52%	157,284.68
Total	938,700	100%	255,664.29

Fuente y elaboración: La autora

De la misma forma anterior se efectúa el cálculo así:

Zapatos $361,200 / 938,700 = 0.3848 \times 100 = 38.48\%$

Ropa $577,500 / 938,700 = 0.6152 \times 100 = 61.52\%$

Posteriormente se asigna la carga porcentual por cada línea de producción al deterioro determinado: $255,664.29 \times 38.48\% = 98,379.61$

Por otra parte, habiendo establecido los porcentajes que se destina del deterioro a cada línea de producción, hace falta además distribuir ese deterioro a cada uno de los activos que comprende cada línea productiva:

Tabla 23

Deterioro por activo y por línea de producto: Zapatos

	Zapatos	%	Deterioro
Edificio	185,000	19.71%	50,391.43
Maquinaria	130,000	13.85%	35,409.50
Mobiliario	32,000	3.41%	8,718.15
Otros Equipos	14,200	1.51%	3,860.54
Total	361,200	38.48%	98,379.62

Fuente y elaboración: La autora

Se había determinado que la línea zapatos representa un 38.48% del total de los activos de la unidad generadora de efectivo, ahora se requiere precisar de ese porcentaje cuanto equivale a cada activo de la mencionada UGE, de la siguiente manera:

$$\text{Edificio } 185,000 \times 38.48\% = 71,188 / 361,200 = 0.1971 \times 100 = 19.71\%$$

Una vez establecidos los porcentajes que corresponden a cada activo de la línea de producción zapatos, es necesario distribuir el deterioro estimado a cada activo de dicha línea de manufactura: $\text{Deterioro } 255,664.29 \times 19.71\% = 50,391.43$

Consecutivamente, se realiza el mismo procedimiento anterior a la línea ropa:

Tabla 24

Deterioro por activo y por línea de producto: Ropa

	Ropa	%	Deterioro
Edificio	382,000	40.69%	104,029.79
Maquinaria	173,000	18.43%	47,118.93
Mobiliario	14,600	1.56%	3,988.36
Otros Equipos	7,900	0.84%	2,147.59
Total	577,500	61.52%	157,284.67

Fuente y elaboración: La autora

En la línea ropa se había concluido que se compone por un 61.52% del total de los activos de la unidad generadora de efectivo, es preciso ahora establecer de ese porcentaje cuanto le corresponde a cada activo de dicha unidad, el cálculo es el descrito a continuación:

$$\text{Edificio } 382,000 \times 61.52\% = 235,060.40 / 577,500 = 0.4069 \times 100 = 40.69\%$$

Luego del cálculo previamente efectuado, se precisa realizar la distribución del deterioro determinado a cada activo de la línea de producción Ropa, de la forma detallada aquí: Deterioro $255,664.29 \times 40.69\% = 104,029.79$

Esta suma de procedimientos, imperativos para el caso de un deterioro en una unidad generadora de efectivo, nos proporcionan finalmente los valores de los activos deteriorados por línea de producción:

Tabla 25
Detalle de activos posterior al deterioro

	Zapatos		Ropa	
Edificio	197,333.33		407,466.67	
(-) Depreciación	(12,333.33)		(25,466.67)	
(-) Deterioro	(50,391.43)	134,608.57	(104,029.79)	277,970.21
Maquinaria	156,000.00		207,600.00	
(-) Depreciación	(26,000.00)		(34,600.00)	
(-) Deterioro	(35,409.50)	94,590.50	(47,118.93)	125,881.07
Mobiliario	38,400.00		17,520.00	
(-) Depreciación	(6,400.00)		(2,920.00)	
(-) Deterioro	(8,718.15)	23,281.85	(3,988.36)	10,611.64
Otros Equipos	17,040.00		9,480.00	
(-) Depreciación	(2,840.00)		(1,580.00)	
(-) Deterioro	(3,860.54)	10,339.46	(2,147.59)	5,752.41
Total		262,820.38		420,215.33

Fuente y elaboración: La autora

En base al cuadro previo, se han afectado los valores de los activos fijos de la unidad generadora de efectivo, cuyo monto posterior al registro del deterioro se detalla en el cuadro siguiente:

Tabla 26

Detalle neto de activos posterior al deterioro

	Zapatos	Ropa	Total
Edificio	134,608.57	277,970.21	412,578.78
Maquinaria	94,590.50	125,881.07	220,471.57
Mobiliario	23,281.85	10,611.64	33,893.49
Otros Equipos	10,339.46	5,752.41	16,091.79
Total	262,820.38	420,215.33	683,035.71

Fuente y elaboración: La autora

Se concluye que el nuevo valor en libros toda vez aplicado el deterioro establecido es de US\$683,035.71, comparándolo con el valor inicial precedente cuando aún no se determinaba el deterioro de US\$938,700, evidencia así un deterioro de US\$255,664.29. Conforme a los planteamientos de la NIC 36, es preciso realizar los registros contables de dicho deterioro:

Tabla 27

Registro contable pérdida por deterioro línea zapatos

Detalle	Parcial	Debe	Haber
-1-			
Pérdida por deterioro línea zapatos		98,379.62	
Edificio	50,391.43		
Maquinaria	35,409.50		
Mobiliario	8,718.15		
Otros Equipos	3,860.54		
Deterioro acumulado de línea zapatos			98,379.62
Edificio	50,391.43		
Maquinaria	35,409.50		
Mobiliario	8,718.15		
Otros Equipos	3,860.54		

Fuente: NIC 36

Elaborado por: La autora

Tabla 28
Registro contable pérdida por deterioro línea ropa

Detalle	Parcial	Debe	Haber
-1-			
Pérdida por deterioro línea ropa		157,284.67	
Edificio	104,029.79		
Maquinaria	47,118.93		
Mobiliario	3,988.36		
Otros Equipos	2,147.59		
Deterioro acumulado línea ropa			157,284.67
Edificio	104,029.79		
Maquinaria	47,118.93		
Mobiliario	3,988.36		
Otros Equipos	2,147.59		

Fuente: NIC 36

Elaborado por: La autora

Conclusiones y recomendaciones

Conforme a todo lo señalado, se concluye que la NIC 36 Deterioro de propiedades, planta y equipo constituye una amplia normativa que sirve como base para un correcto manejo y adecuado registro contable en caso de que los mencionados activos de una entidad se vean afectados por el deterioro.

Como se indicó, es transcendental considerar cualquier indicio que haga sospechar la presencia del deterioro, y aplicar la normativa para confirmar la existencia del mismo, se debe establecer el valor o precio que se ha estimado recobrar mediante la utilización o comercialización de un determinado elemento de propiedad, planta y equipo para confrontarlo a su valor en libros.

Adicionalmente, se recomienda determinar si el deterioro que se estableció se mantiene o si las condiciones respecto al activo han mejorado y ese deterioro ha disminuido o ya no existe, por lo que sería preciso realizar una reversión de dicho deterioro. En cuanto al tratamiento tributario, según lo establecen las leyes de nuestro país, el deterioro de activos es considerado un gasto no deducible.

Una vez analizados los conceptos más relevantes, se muestran de manera didáctica casos supuestos que se podrían dar en las distintas entidades respecto al deterioro de sus propiedades, plantas y equipos, si fuesen aplicados a una empresa real no necesariamente se presentarían todos las situaciones que se pueden dar al respecto, por ello se abarca una mayor cantidad de situaciones mediante la exposición de supuestos.

Referencias

- Ávila Baray, H. (2006). *Introducción a la metodología de la investigación*. Méjico: Trillas.
- Ayala, P. (2014). *Comentarios y aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, NIC, CINIF y SIC)*. Lima: Pacífico Editores S.A. C.
- Ayala, P. (2016). *Guía práctica simulador virtual Normas Internacionales de Información Financiera* (Primera ed.). Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Carrillo, G., & Reyes, C. (2015). *Metodología para la aplicación de la NIC 16 Propiedad Planta y equipo y NIC 36 Deterioro del valor de los activos; para determinar el valor razonable de los activos fijos de la Fundación Proyecto Salesiano Chicos de la calle*. Tesis de pregrado, Universidad Politécnica Salesiana Sede Quito, Quito.
- Cuéllar, L., Vargas, H., & Castro, C. (2016). *Contabilidad un enfoque práctico* (Segunda ed.). Bogotá, Colombia: Alfaomega.
- De la Portilla, M. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF"* (Primera ed.). Quito, Ecuador: Noción Imprenta.
- Estupiñán, R. (2013). *NIC/NIIF Transición y adopción en la empresa*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Fierro, Á., & Fierro, F. (2015). *Contabilidad de activos con enfoque NIIF para las Pymes* (3era ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- García Suárez, P. (2015). El deterioro del valor de los activos. *Revista de Contabilidad y Dirección*(20), 79-100.
- García, C., & Ortiz, L. (2015). *Normas Internacionales de Contabilidad. Entendiendo las NIC/NIIF y NIIF-PYMES a través de ejercicios prácticos*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Hansen-Holm, M., & Chávez, L. (2012). *NIIF para PYMES Teoría y Práctica* (Primera ed.). (H.-H. & Co., Ed.) Guayaquil.
- Mantilla, S. (2013). *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)* (Cuarta ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- NIC 16. (2014). Londres, Reino Unido: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- NIC 36. (2016). Londres, Reino Unido: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- Pinto Rojas, F. (2013). *NIC No. 36 Deterioro del valor de los activos*. Bolivia: Colegio de Auditores Bolivia.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. (2017). Quito: Registro Oficial.
- Sosa, M. (2016). *Evaluación del impacto de la aplicación permanente de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en propiedades, planta y equipo*

para el año 2013 en adelante en el Ecuador. Aplicación práctica de NIC 16 y NIC 36.
Tesis de pregrado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito.

Vázquez, N., & Díaz, M. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS). Principios y ejercicios avanzados de contabilidad global.* Barcelona, España: Profit Editorial.

Zapata L, J. (2016). *Guía de aplicación de impuestos: Ecuador* (Primera ed.). Quito: Gráficas Ortega.

Zapata, P. (2017). *Contabilidad general con base en Normas Internacionales de Información Financiera* (Octava ed.). Bogotá, Colombia: Alfaomega.