

Perea, S. (2013). Examen del concepto de deterioro del valor de activos fijos en la adopción de las NIIF en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 63, 53-67.

Examen del concepto de deterioro del valor de activos fijos en la adopción de las NIIF en Colombia

Sandra Patricia Perea Murillo
Universidad Tecnológica del Chocó
sapapemur@hotmail.com

Examen del concepto de deterioro del valor de activos fijos en la adopción de las NIIF en Colombia

Resumen: *La globalización de los mercados financieros hizo necesaria la creación de un modelo universal para la preparación y presentación de estados financieros con alta calidad, transparencia y confiabilidad, que permitan entender y comparar la información financiera como mejor soporte a los usuarios en la toma de decisiones. Es así, como la presente investigación busca realizar un examen del concepto de deterioro del valor de los activos fijos en la adopción de las NIC-NIIF en Colombia; con el fin de contribuir a la retroalimentación epistemológica del concepto de deterioro del valor de los activos fijos con base en el examen realizado.*

Palabras clave: *deterioro del valor de los activos fijos, NIC 36, adopción de la NIC 36 en Colombia.*

Test of the impairment of fixed assets concept in the adoption of IFRS in Colombia

Abstract: *Globalization of financial markets made necessary the creation of a universal model for the preparation and presentation of financial statements; not only with high quality, but also with transparency and trustworthiness that allows to understand and compare financial information with a much better support for users, when making decisions. This is how the given research project intends to undertake a test of the impairment of fixed assets concept in the adoption of IFRS in Colombia; in order, to contribute for getting a epistemological feedback of the impairment of fixed assets based on the test undertaken.*

Keywords: *Impairment of fixed assets, IAS 36, adoption of the IAS 36 in Colombia.*

Examen du concept de la dépréciation des actifs fixes dans l'adoption des IFRS en Colombie

Résumé : *La mondialisation des marchés financiers a fait nécessaire la création d'un modèle universel pour la préparation et la présentation des états financiers de haute qualité, transparence et fiabilité, permettant comprendre et comparer les informations financiers en tant que un meilleur support pour les utilisateurs à la prise de décisions. Ainsi, la présent recherche prétendre faire un examen du concept de dépréciation des actifs fixes dans l'adoption des IAS-IFRS en Colombie ; afin de contribuer au retour de l'information épistémologique du concept de dépréciation des actifs fixes basé sur l'examen effectuée.*

Mots-clés : *Dépréciation des actifs fixes, IAS 36, l'adoption de l'IAS 36 en Colombie.*

Exame do conceito de deterioração do valor de ativos fixos na adoção dos IFRS na Colômbia

Resumo: *A globalização dos mercados financeiros tornou necessária a criação de um modelo universal para a preparação e a apresentação de estados financeiros com alta qualidade, transparência e confiabilidade, que permitam compreender e comparar a informação financeira como melhor suporte aos usuários, na tomada de decisões. Deste modo, a presente pesquisa procura examinar o conceito de deterioração do valor dos ativos fixos na adoção das NIC-IFRS na Colômbia; a fim de contribuir para a retroalimentação epistemológica do conceito de deterioração do valor dos ativos fixos com base no exame realizado.*

Palavras-chave: *deterioração do valor dos ativos fixos, NIC 36, adoção das NIC na Colômbia.*

Examen del concepto de deterioro del valor de activos fijos en la adopción de las NIIF en Colombia

Sandra Patricia Perea Murillo

Primera versión recibida en agosto de 2013 – Versión final aceptada en marzo de 2014

I. Introducción

Con el paso del tiempo la humanidad se ha visto abocada al proceso de “globalización como necesidad económico, cultural, ambiental, político, social” (Cepal, 2002) y financiera, con el fin de abrir los mercados y eliminar las fronteras, buscando integrar los países en las corrientes internacionales de comercio para que las empresas sean más competitivas y rentables.

Situación que hace necesaria la creación de un modelo universal en contabilidad (NIC-NIIF) para la preparación y presentación de los estados financieros con alta calidad, transparencia y confiabilidad que permitan entender y comparar la información financiera como mejor soporte a los usuarios en la toma de decisiones, a causa de las dificultades que se presentaban para hacer negocio entre un país y otro, debido a que cada uno tenía sus propias normas contables, por cuanto para los usuarios de la información les era complejo tomar decisiones por la diferencia en la presentación de la información contable y financiera.

Los efectos globales en la economía y en el manejo de la información contable y financiera de las empresas, se remontan al año 1973 con la creación en los Estados Unidos del Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (*Accounting Standards Committee –IASC*) y con ellos las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), sustituido a partir de abril de 2001 por el IASB (*International Accounting Standards Board*) único organismo profesional que se encarga de emitir las hoy llamadas Normas Internacionales de la Información Financiera (NIIF o IFRS sigla en inglés).

Esa tendencia a que muchos países entraran al proceso de globalización en la preparación y presentación de la información contable y financiera bajo NIIF, hace que Colombia asumiera dichos cambios, tarde o temprano. Porque de lo contrario, el país podría ser marginado por la internacionalización económica

de los negocios, la competitividad internacional y entre otros, los cambios tecnológicos que se requieren para realizar los estados financieros bajo los Estándares Internacionales de Contabilidad o Normas Internacionales de la Información Financieras (NIIF).

Colombia ha pasado por la expedición y modificación de muchas leyes en su intento de adoptar de las NIIF, tales como: la Ley 550/1999 modificada por la Ley 1116 de 2006, la ley 165 de 2007, y el 13 de julio de 2009 emitió la hoy llamada Ley 1314; esta última establece el reglamento para la convergencia de las normas contables nacionales con las de orden internacional, y establece al Consejo Técnico de la Contaduría Pública como único autorizado para redactar las normas de convergencia, y fija como plazo para el inicio de la convergencia desde el año 2010 hasta el año 2014.

Una de las actuales normas a implementar en Colombia es la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos expedida por *International Standards Accounting Board* (2012), en la que incorpora la medición de este concepto utilizando el criterio de valor recuperable, el cual es el mayor entre el valor razonable y el valor de uso. Aspectos que no están incluidos en la normatividad contable colombiana y que representan cambios significativos en el manejo de la información contable.

Por cuanto, para que el valor de un bien o un activo de una empresa o entidad sea deteriorado es necesario comparar el valor en libro o valor contable con el valor razonable o de mercado y el valor de uso del activo para determinar el deterioro del valor, es decir, un activo se calificará como deteriorado, cuando su valor en libro excede el importe que se pueda recuperar del mismo activo, a través de su utilización o de su venta.

Por consiguiente, la NIC 36 trata de controlar que los activos de la empresa no estén sobrevalorados respecto a los ingresos que estos pueden generar mediante la utilización y el valor de mercado que puedan tener. El control del valor de los activos se logra mediante la aplicación de la prueba de deterioro que se le debe practicar a los activos anualmente para saber si los mismos están registrados a un valor real o están deteriorados.

Finalmente, es importante resaltar que la NIC 36 mide el deterioro de valor de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión, pero este trabajo se circunscribe al estudio del concepto de deterioro del valor de activos fijos o propiedad planta y equipo, con el propósito de identificar y dar a conocer a la comunidad contable de Colombia y de otros países los fundamentos epistémicos del deterioro del valor de los activos, el impacto que estos causan en los estados financieros de las empresas y los cambios que generan a la normatividad contable colombiana la adopción de la NIC 36 .

II. Deterioro del valor de los activos fijos a la luz de la teoría del valor y las NIIF

La NIC 36 establece que la pérdida por deterioro del valor de un activo es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable. Entendido el importe en libro como el valor que se reconoce del activo después de descontarle la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro. Y el importe recuperable de un activo es el mayor valor “entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso”.

De manera que, el Consejo Mexicano para el Desarrollo e Investigación de Normas de Información Financiera (CINIF) en su boletín C-15 (2003), define el deterioro como “la pérdida de valor de una partida o elemento en el transcurso del tiempo por factores externos o internos que no permiten mantener más su *valor original*”. El concepto “deterioro” hace referencia entonces, al desgaste de un objeto o cosa por el uso continuo, así como también empeorar o degenerar la vida útil de ese objeto.

En este sentido, es necesario hacer referencia al concepto de valor para luego a entrarnos al concepto de deterioro del valor.

A la luz de la teoría del valor, Adam Smith (1982, citado por Cachanosky, 1994, p. 55) considera que el trabajo es la unidad de medida exacta real para cuantificar, estimar y comparar, en cualquier tiempo y lugar el valor de todos los bienes, es decir, para él “el valor era la cantidad de trabajo que un hombre podía recibir a cambio de una mercancía o la cantidad de horas de trabajo que consumía producir un producto”.

Se podría decir, que Adam Smith trabajó sobre una teoría de costos de producción y, no sobre una teoría del valor. Smith consideró que los precios de una mercancía se determinaban por los costos del trabajo natural en que se incurría para hacer una mercancía; quedándose, en una economía incipiente donde el “valor de cambio” o precio de los bienes es igual al tiempo de trabajo que requiere su producción. Definición que para la sociedad en la que vivimos de apertura mundial y grandes avances tecnológicos se queda corta, ya que, hay componentes más allá de los costos de producción que determinan el valor de un bien.

Igualmente, este concepto del valor fue tratado por David Ricardo, quien al igual que Adam Smith trabajó importantes conceptos como: precio, valor de uso, valor de cambio, valor relativo, dinero, renta, excedente, capital y otros conceptos económicos que han sido fundamentales para el desarrollo epistémico de la contaduría, por ser utilizados estos y otros conceptos para aplicar y explicar procesos contables, demostrándose la influencia de la teoría económica en el desarrollo de la teoría contable. En este sentido, Hendriksen

en su libro *Teoría de la Contabilidad* (1974), reconoce “la importancia de la teoría económica como antecedente general de la contabilidad y como base para el desarrollo de la teoría de contabilidad” (p. 60).

Esta visión de Hendriksen se ajusta armónicamente, cuando Pereda (1995) citando a Requena (1980) y Fabio Besta (1891) en el “*paradigma de la utilidad*” expresa que:

La contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo (p. 54).

Se puede inferir, en este sentido, que la contabilidad después de la Primera Guerra Mundial surge para dar respuestas a necesidades económicas. Debido a que el pensamiento contable en sus primeras etapas se dio con fines claramente legalistas, pues se orienta fundamentalmente a la función de *registro*. El único objetivo era suministrar información sobre la situación del propietario.

Lo anterior se precisa, en Tua (1996) al considerar, que el paradigma de la medición del beneficio o de la utilidad en contabilidad “se orienta a la medición en abstracto de hechos pasados, en búsqueda de un concepto único y autosuficiente de verdad económica” (p.191). Reconoce como rasgos distintivos del enfoque orientado a la medición del beneficio verdadero los tres siguientes:

1. Utiliza el método deductivo; prefiere enfoques normativos en la formalización de la disciplina, o al menos en la obtención de reglas para la práctica.
2. En la búsqueda de esta verdad se apoya en conceptos eminentemente económicos de valor, renta y riqueza; se construyen por lo general teorías valorativas importantes que con frecuencia se apartan de los criterios tradicionales basados en el costo histórico.
3. Utiliza el concepto de verdad por encima del de utilidad. Se busca una verdad contable única, de la mejor medición y representación posible de la situación patrimonial y del beneficio, independientemente de quién recibe la información.

Finalmente, la medición del beneficio en contabilidad tuvo cambios en los que el único objetivo no era suministrar información sobre la situación del propietario, sino brindar información útil de la empresa para los diferentes usuarios de la información contable como proveedores, inversionistas, socios, clientes, organismos de control y fiscalización entre otros, para la toma de decisiones.

Continuando con el estudio del concepto de valor, según David Ricardo (1817), para determinar los precios, se fundamenta en la cantidad de trabajo incorporado en la producción de los bienes o mercancías. Y consideró, los

beneficios, la renta y el excedente como nuevos componentes del precio y como resultado de la acumulación de capital. Él explica que la utilidad o el excedente resultan de la diferencia residual entre la cantidad de trabajo requerida para producir, los salarios que se le deben pagar a la fuerza de trabajo y la cantidad total producida por esta fuerza que vendría a ser el producto.

En el mismo orden de ideas, David Ricardo (1817, citado por Cachanosky, 1994, p. 72), manifestó que:

Las causas de variación del valor o precio en la mercancía se dan por el aumento o disminución en la cantidad de trabajo requerido en la producción, y por la variación entre el capital fijo y el salarial, debido a efectos inversamente proporcional que producen sobre el beneficio; es decir, el aumento o reducción del trabajo dependerá del capital global empleado como capital fijo. Ante un alza en los salarios, el precio disminuirá en los sectores en los que el capital fijo tiene mayor peso y aumentará en los que el capital salarial es mayor al fijo.

Se denota que David Ricardo y Smith tienen puntos de encuentros en cuanto expresan que la cantidad relativa de trabajo determina el valor de la mercancía. Pero Ricardo va más allá, por considerar otros componentes que determinan los costos de producción de un bien, como: la escasez, las ganancias y los salarios.

Posteriormente, estas afirmaciones sobre la teoría del valor fueron tratadas desde otro enfoque por Carl Menger (1983), quien planteó que el precio de un producto o servicio no se crea siguiendo la suma de todos sus costes más el margen del empresario, sino que es al producto que se le asigna un precio en el mercado y a partir de aquí se moldean sus costes. En otras palabras, Menger analizó una forma de fijar los precios, basada en el equilibrio de la oferta y la demanda (mercado) y no como lo plantearon teóricos clásicos como Smith y Ricardo que partieron de la fuerza de trabajo incorporado en la producción de un bien para determinar los precios

Algo semejante sucede en el planteamiento de Cea (1973, p. 153), en lo que se deduce que el valor de cambio de un producto puede salir al mercado por encima de la suma o por debajo de sus costos de producción, eso lo decide el empresario. Según la respuesta del consumidor, la competencia y los procesos de producción, los costos se van moldeando al mejor precio del momento que es demandado por el cliente.

Lo anterior permite entender, con claridad, el concepto de valor utilizado en las NIIF, por los importantes aportes que se hacen, de tener presente la dinámica del mercado para determinar el valor de un bien o un servicio.

En cuanto a la NIC 36, tema objeto de estudio, guarda relación con las afirmaciones antes expuestas por Carl Menger y Cea, porque éstas establecen que para que el valor de un bien o un activo de una empresa o entidad sea deteriorado es necesario comparar el valor en libro o valor contable con el valor de mercado (valor razonable) y el valor de uso del activo para determinar el

deterioro del valor, es decir, un activo se calificará como deteriorado, cuando su valor en libro excede el importe que se pueda recuperar del mismo activo, a través de su utilización o de su venta.

Según la norma colombiana, Decreto 2649/1993, el valor en libro de un activo es el valor contable estricto, después de descontarle a los costos históricos de los activos y la depreciación acumulada. Se entiende bajo la norma colombiana, que el valor histórico es el costo de adquisición de un activo o la construcción que incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocar los activos en condiciones de utilización, incrementado por el valor de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo.

Por su parte, la NIIF trata el valor en libro y el costo histórico de la siguiente manera: 1) costo histórico de un activo es el importe de efectivo y otras partidas pagadas en el momento de la adquisición del activo; 2) valor en libro es igual al costo histórico, menos depreciación, menos deterioro.

Por otra parte, se hace necesario examinar la evolución del concepto de depreciación en contabilidad, debido a que ha tenido muchos cambios y en uno de esos cambios aparece el concepto de deterioro.

Con base en el Comité sobre Terminología del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos –AICPA– (1953, citado por Hendriksen, 1970, p. 445), en un principio se define la depreciación como:

Un sistema de contabilización que tienen como meta distribuir el costo u otro valor básico del activo fijo tangible, menos el valor residual o de desecho (si lo hubiera), a lo largo de la vida útil estimada de la unidad de manera sistemática y racional (p. 445).

Esta definición no responde a las exigencias del mundo actual, debido a que plantea que el valor de un bien, al comprarlo o adquirirlo, su activo no cambia durante la vida útil, y que el valor de la depreciación será siempre igual, excepto si existiere el valor de desecho.

Años más tarde, el concepto de depreciación fue modificado por la Asociación Norteamericana de Contabilidad (1957, citado por Hendriksen, 1970), en el cual se define la depreciación en los siguientes términos:

Cualquier disminución de los servicios potenciales de los activos fijos pueden disminuir a causa de [...] el *deterioro físico* gradual o repentino, el consumo de servicios potenciales a través del uso aunque no sea evidente alteración física alguna, o del *deterioro económico* a causa del antiguamiento o el cambio en la demanda de los consumidores (p. 446).

Vemos como en la anterior definición de depreciación surgen conceptos como “deterioro físico” y “deterioro económico”, términos que han cobrado importancia en la NIC 36 que reconoce el deterioro tanto físico como económico de un activo, mediante el valor en uso que puede generar el activo

o mediante el valor razonable. Y que para abordar este trabajo de investigación podríamos concebir como un primer hallazgo en el examen del concepto de deterioro del valor de los activos fijos. En la definición que hace la Asociación Norteamericana de Contabilidad, también se reconocen las pérdidas de servicios potenciales que pueden tener un bien o un activo.

Asimismo, el diccionario de la Enciclopedia Universal Ilustrada Europa-americana, expresa con respecto a la palabra “depreciación”, que etimológicamente proviene del latín “depreciare” que corresponde a negativo y “pretium” que significa precio, por cuanto la depreciación *disminuye el precio o el valor*.

El mismo diccionario define la depreciación como:

La disminución del precio o valor de una cosa, con relación al precio que antes tenía, ya comparándolas con las otras de su clase. Esta disminución del precio puede ocurrir por causas que no alteran la utilidad natural o intrínseca de las cosas, es decir, esta se puede presentar por la disminución de la demanda o por aumento de la oferta, por superproducción, por *deterioro de las cosas* o disminución de dicha utilidad, ya sea por haber pasado de moda o por invención de otro producto igual o más barato, así sea de igual clase y calidad (p. 67).

Vale la pena resaltar, que hay una transición del concepto de “depreciación”, en función del costo que se queda en la distribución sistemática de los costos de los activos en el tiempo; al concepto de deterioro en función del valor de mercado. Lo cual fue posible gracias a las diferentes definiciones que ha tenido el concepto de “depreciación”.

Por consiguiente, se debe destacar que al introducir valores de mercado y valores de uso en la valoración y medición de los activos producirá, evidentemente, una diferencia entre los importes de los valores históricos y de mercado de cada elemento financiero, situación que ocasiona el reconocimiento de ganancias y/o pérdidas en el ejercicio de la empresa. En relación con esta consideración, Sprouse y Moonitz (1962, citados por Cea, 1973) expresan lo siguiente:

Para que las técnicas contables presenten la posición actual y el resultado de la empresa, deben emplearse valores actuales de mercado de los activos fijos y los valores de los servicios que pueden extraerse de sus costes originales. Para lo cual los registros contables deberían reconocer el beneficio alcanzado por los bienes, a medida que éste se va produciendo, más que en el momento singular de su venta (p. 178).

En consecuencia, el valor razonable y el valor de uso vienen a ser un modelo alternativo de reconocimiento y valoración de las pérdidas por deterioro del valor, en la cual, la valoración del costo histórico de los activos fijos se encuentra en desventaja, debido a que este no tiene en cuenta los cambios de valor que los activos sufren con el tiempo, además, no reconoce las ganancias y las pérdidas que puedan ocurrir en el ejercicio.

Es importante indicar los aportes de Hendriksen (1974), cuando expresa:

En la valoración del activo no hay un concepto ni procedimiento único que sea ideal para determinar la utilidad o para la presentación de otra información pertinente a las decisiones de inversionistas, acreedores y otros usuarios de la información. Los objetivos de la valoración son prácticamente dobles: 1) proporcionar una medición relativa de los recursos a disposición de la empresa en la generación de las entradas de efectivo futuras y 2) brindar información que permita la predicción de las salidas de efectivo necesarias en lo futuro para adquirir recursos semejantes para continuar las operaciones del negocio (p. 325).

Paralelamente con las posturas académicas de Belkaoui (2004), Edwards y Bell (1961), Martínez (2007) y Sprouse y Moonitz (1962), los organismos reguladores de la profesión contable observaron que se hacía necesaria la incorporación de criterios valorativos basados en el valor de uso de los activos y valor de mercado actual que buscaran aproximar la información contenida en los estados contables a la situación financiera y de desempeño real de las empresas.

Situación que dio lugar a que en 1973 se creara el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (*Accounting Standards Committee* –IASC) quien elaboró las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC–, y en 1998 emitió la NIC 36 de deterioro del valor de los activos como mecanismo de valoración y medición de los activos con el fin de asegurarse que los activos de las empresas no estén sobrevalorados. El IASC fue sustituido a partir de abril de 2001 por el IASB (*International Accounting Standards Board*), y busca hacer más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera de las entidades económicas, con el fin de desarrollar reportes financieros de alta calidad, transparencia y confiabilidad que permitan entender y comparar la información financiera como mejor soporte a los usuarios en la toma de decisiones.

Se deduce entonces, que hay fundamentos para dar paso al concepto de deterioro del valor bajo el enfoque de tener en cuenta el valor razonable y el valor en uso, para determinar el deterioro. Planteamientos que son tratados en la misma dirección por la NIC 36, por considerar la pérdida de valor de una partida o elemento en el transcurso del tiempo por factores externos o internos que no permiten mantener más su *valor original*.

En Colombia las normas no establecen una definición concreta sobre deterioro del valor de los activos que guarde relación directa con lo determinado por las NIC 36.

Sin embargo, cuando en Colombia se habla de pérdida de valor de un activo se deben constituir provisiones para disminuir el valor de los activos. Dicha desvalorización se determina con base en el valor de realización para inversiones e inventarios, el valor de realización o valor actual o valor presente

para propiedades, planta y equipo, con base en las contingencias de pérdidas para activos intangibles y el valor recuperable de su uso o el valor de realización para otros activos no monetarios.

Bajo la norma colombiana, la pérdida de deterioro de valor se reconoce mediante una provisión sin afectar el valor en libros del activo, mientras que la NIC 36 exige que se modifique el valor en libros, lo cual tiene efectos en la determinación de amortizaciones y depreciaciones. Sin embargo, la norma colombiana, Decreto 2649/1993, establece que si es evidente que un activo no generará más beneficios futuros deberá ser cargado al estado de resultados.

La norma colombiana define el valor de realización como el del mercado, el valor actual el de reposición y el valor presente el flujo de efectivo descontado. Como se observa, existen diferencias sustanciales tanto en la forma de determinación como el método a utilizar entre la norma colombiana y la NIC 36, siendo mucho más precisa y detallada la NIC.

Por su parte, el deterioro del valor de un activo fijo, también se reconoce cuando se adquiere un bien que nunca ha sido utilizado, se paga una cantidad de dinero mayor a la que se estuviera dando por un bien usado, debido a que los activos se desgastan por el uso y con el pasar del tiempo y no funcionan de la misma forma como lo hacían al principio.

Este hecho ocasiona que el valor de los activos se deteriore o pierdan valor y al decidir deshacerse del activo, porque no está generando los beneficios económicos a la empresa como lo tenía proyectado, existe la posibilidad de que al venderlo sea por un valor menor al de adquisición y se puede ganar frente a la Unidad Generadora de Efectivo de ese activo, es decir, se pueden obtener mayores recursos financieros al decidir vender el activo deteriorado que lo que este activo produce al dejarlo en la empresa.

Es preciso explicar que la Unidad Generadora de Efectivo –UGE– según la NIC 36.6 es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Especialmente, la NIC 36 (2010) sobre el deterioro del valor, tiene por objetivo establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo.

Es importante precisar, que la incorporación del modelo de deterioro del valor de los activos, ocasiona sustanciales cambios en la práctica contable

afectando la preparación, la presentación y la revelación de los estados financieros separados.

Frente al tema objeto de estudio, NIC 36, hay quienes piensan que “la aplicación práctica de la norma sigue presentando un reto para las entidades, que han destacado múltiples problemas a raíz de las incertidumbres económicas que se viven en los últimos años” (Jonsdottir, 2012).

En este orden de ideas, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en Colombia, expresa que es una preocupación visible de las NIIF garantizar que el valor contable de los activos no exceda su valor recuperable. Para estos activos, el valor recuperable incorpora el concepto de valor en uso, que corresponde al “valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo” (NIC 36.6).

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

Situación que se soporta en el Documento de Sustentación de la Propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. En una encuesta realizada por la Superintendencia Financiera en la que se evidencia que con la adopción de las NIIF:

Se pueden afectar el patrimonio de las entidades supervisadas tanto en sentido positivo como en sentido negativo, debido a los diferentes ajustes que deben realizarse, tanto en las cuentas del activo como en las del pasivo y en algunas cuentas del estado de resultados. En cuanto al sentido positivo o negativo que tendrá dicho impacto, el 41.7% de las entidades encuestadas en principio considera que tendrá un aumento en su patrimonio total, mientras que el 58.3% concluye que tendrá una disminución (p. 63).

Por otra parte, el valor en uso puede presentar dificultades operativas para su cálculo, puesto que frecuentemente no es posible establecerlo directamente para cada activo. Esto hace que deba recurrirse al concepto de unidad generadora de efectivo, y luego asignar el eventual deterioro de valor de la unidad a los activos que conforman la cantidad de su valor en libros, previa asignación del deterioro a una eventual plusvalía (NIC 36, 104).

Este procedimiento implica que las entidades que tienen muchos componentes en los activos que deban cumplir con las exigencias de este estándar, se ven obligados a incurrir en gastos para la adquisición de un sistema de información preparado que soporte los volúmenes de información para calcular el deterioro de los activo que exigen las NIIF.

También, el cálculo de un valor razonable puede presentar la misma complejidad que el valor en uso para determinarlo. Es decir, es posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

III. Conclusiones

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera es de suma importancia, por cuanto, busca eliminar las barreras entre países para la preparación y presentación de los estados financieros con alta calidad, transparencia y confiabilidad que permitan ser comparados y entendidos por diferentes usuarios de la información financiera en el mundo como mejor soporte en la toma de decisiones.

La NIC 36 trata de controlar que los activos de la empresa no estén sobrevalorados respecto a los ingresos que éstos pueden generar mediante la utilización, y el valor de mercado que puedan tener y el control del valor de los activos se logra mediante la aplicación de la prueba de deterioro que se le debe practicar a los activos anualmente para saber si los activos están registrados a un valor real o están deteriorados.

La norma colombiana no contempla el concepto de la pérdida de deterioro de valor, pero se trata mediante el concepto de provisión sin afectar el valor en libros del activo mientras que la NIC 36 exige que se modifique el valor en libros, lo cual tiene efectos en la determinación de amortizaciones y depreciaciones.

La NIC 36 proporcionara a los diversos usuarios de la información financiera referida a los activos de la empresa datos más exactos y ajustados a la realidad y al uso que cada uno de ellos tienen dentro del proceso productivo.

La información proporcionada por la NIC 36 en cuanto el valor de los activos, facilita la toma de decisiones por parte de los inversionistas, referente al uso de los mismos.

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

Referencias bibliográficas

- Álvarez, H. (2009). *Los problemas de la valoración en el modelo contable IASB*. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, 40, octubre- diciembre, Bogotá, Colombia.
- Araújo, J. (1994). Un Nuevo Paradigma Contable para Colombia: La Utilidad de la Información –o el Decreto 2649 de 1993-. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 24-25, pp. 127-137.
- Boletín C-15 (2003). Consejo Mexicano para el Desarrollo e Investigación de Normas de Información Financiera-CINIF.
- Bunge, M. (1972). *La ciencia: su método y su filosofía*. Buenos Aires: Ediciones Siglo Veinte.
- Bunge, M. (1985). *La investigación científica: Su estrategia y su filosofía*. Traducción de Manuel Sacristán. Segunda edición. Barcelona: Editorial Ariel, 995pp.
- Cachanosky, J. (1994). *Historia de las teorías del valor y del precio parte I*. [Revista Libertas 20, 63-89. Disponible: Instituto Universitario ESEADE www.eseade.edu.ar
- Canetti, M. M. (1992). Paradigmas en contabilidad.
- Casal R., Maldonado F, Peña A., Viloria N. (2007) *Problemas epistémicos de la valoración en contabilidad*. [Documento en línea]. Conferencia dictada en las XIII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas, organizadas por la Universidad de Buenos Aires, Argentina. Disponible en: www.econ.uba.ar/www/institutos/pistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/casal3_problemas%20episte_trabajo.pdf [Consulta: 2010, Septiembre 15].
- Cea J. (1973). *Los principios de valoración en la doctrina contable: su aplicación*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. 4, 143-198. Madrid, España.
- CEPAL (2002). *Globalización y Desarrollo*. Vigésimo noveno período de sesiones Brasilia.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012). Documento de Sustentación de la Propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio. Industria y Turismo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia: Grupo 1.
- Cortes, L. (2003). *Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición*. Boletín C-15.
- Cuadrado, M. & Valmayor, M. (1998). *Teoría contable: metodología de la investigación contable*. McGraw-Hill Interamericana de España.
- Daza, J. (2003). Normas Internacionales de Contabilidad, NIC, y su aplicación en Colombia, *Revista Gestión y Desarrollo*.
- Debrott, D. (1998). *Apuntes sobre Historia de las Teorías de la Renta: Los Fisiócratas, Adam Smith y David Ricardo en la interpretación crítica de Marx*. Documento de Trabajo, (31).
- Decreto 2649 de 1993 Estatuto de la contabilidad de Colombia
- Decreto 2650 de 1993 Plan Único de Cuentas PUC Comerciantes
- Deloitte. (s.f.). Que son las NIIF - IFRS? Recuperado el 04 de 09 de 2013, de http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/servicios-ofrecidos/normas-internacionales-de-informacion-financiera/index.htm
- Depreciación del activo fijo como medio para tener su valor original*. Disponible:<http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/3257/Capitulo4.pdf>.
- Gabriel, A. y Manganelli, M. (2010). *Teoría del valor trabajo: los enfoques de Smith y Ricardo*. Disponible: Universidad del CEMA
- Hendriksen, E. (1970). *Teoría de la Contabilidad*. México.
- Ianni, O. (1996). *Teorías de la globalización*. Siglo XXI.
- IASB. (2004). *Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera*. México: IASB.
- IASB. (2007). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. Londres: IMCP-IASB.
- International Accounting Standards Board (2010). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción oficial al castellano por el CIISPRAXIS, Madrid, España.

- International Accounting Standards Board (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Inglaterra. Traducción oficial al castellano por el CIISPRAXIS, Madrid, España.
- Jiménez, N. (s.f). *Análisis de los Estándares Internacionales de Contabilidad y las Normas Contables Colombiana*.
- Jónsdóttir, H. (2012). Análisis del deterioro del valor de los activos (NIC 36). *Estrategia financiera: revista para la dirección financiera y administrativa*.
 “Ley 1314”. (13 de 07 de 2009).
- Maldonado, F. (2012). Errores frecuentes en los proyectos de trabajos de grado y algunas recomendaciones.
- Méndez, C. E. (1995). *Metodología Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas*. Mc Graw Hill.
- Ménder, C. E. (2001). *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. Colombia.
- Menger, C. (1871). *Principios de Economía Política*. (Ediciones Obis). Barcelona. Disponible: <http://www.eumed.net/coursecon/textos/menger/>
- Montes, C., Montilla, O. & Mejía, E. (2010). Dimensión del paradigma de utilidad en el mundo globalizado y su relación con la contabilidad. *Libre Empresa*, 7(2), 43-62.
- Universidad de Buenos Aires (2001). *Actas de las VII jornadas de epistemología de las ciencias económicas*
- Tua Pereda, J. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 13, 9-74.
- Tua Pereda, J. (1989). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Técnica Contable*, 41(486), 261-281
- Tua Pereda, J. (1990). Algunas Implicaciones del Paradigma de Utilidad en la Disciplina Contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 16, 17-39.
- Tua Pereda, J. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín: Ediciones Gráficas Ltda.
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y Situación Actual del Pensamiento Contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 20, 68-102.
- Ricardo, D. (2010). *Principios de economía política y tributación: Obras y correspondencia* (Vol. 1). Fondo De Cultura Económica USA. (1959).
- Ricardo D. (1971). *On the Principles of Political Economy, and Taxation*, Penguin Books, p. 55.
- Sampieri, R., Collado, C., Lucio, P. & Pérez, M. (1998). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill.
- Sabino, C. (1989). *El proceso de investigación*. Buenos Aires: El Cid.
- Victoria, G. (2001). *Actas de las VII jornadas de epistemología de las ciencias económicas*.

