

## PUNTOS DESTACADOS DEL NUEVO BOLETÍN C-15, DETERIORO EN EL VALOR DE LOS ACTIVOS DE LARGA DURACIÓN Y SU DISPOSICIÓN

CPC Luis Antonio Cortés Moreno\*

Septiembre de 2003

### SINOPSIS

*El objetivo del presente artículo es realizar una introducción al concepto básico de deterioro en los activos de larga duración, cuál es el alcance del Boletín C-15, **Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición** y los principales conceptos estudiados para su elaboración. Las conclusiones alcanzadas, aunado a la exploración de los conceptos expuestos en el Boletín, más una serie de casos prácticos se presentarán en un libro que próximamente será publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Del cual tomamos las primeras ideas vertidas en el mismo.*

### Definición de deterioro

Contadores, ingenieros, valuadores y economistas analizan y definen el deterioro de distinta manera, al respecto nuestra profesión lo sitúa 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**. En este sentido, todos están de acuerdo con este concepto; sin embargo, el problema es establecer y definir las reglas que permitan determinar de manera razonable cual es la pérdida de valor acaecida en la partida. Para esto es necesario recurrir a nuestro

marco conceptual, para dirimir que condiciones deben reunir las partidas para modificar su valor original.



---

\* Investigador de tiempo completo del Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del Consejo Mexicano para el Desarrollo e Investigación de Normas de Información Financiera (CINIF).

Si revisamos nuestro principio básico de “**valor histórico original**”, establecido en el Boletín **A-1**, **Esquema básico de la teoría de la contabilidad financiera**<sup>†</sup>, el mismo menciona que cuando ocurran eventos posteriores que hagan perder significado a la partida, ésta deberá modificarse aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

En adición, debemos considerar lo señalado en el Boletín **A-11**, **Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros**, donde define que un activo es el conjunto o segmento, cuantificable, de los **beneficios económicos futuros** fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos. Ambos preceptos, valor histórico original y definición de activo, establecen la condición de que para convenir un cambio al valor original deberá utilizarse un método de ajuste sistemático asociado a la identificación de un beneficio económico futuro. Lo que es más, los párrafos 15 a 19 del mismo Boletín **A-11**, establecen los diferentes tipos de beneficios económicos futuros que debe tener un activo, indicando que aquéllos activos que son dinero no podrán exceder a su **valor nominal**, en el caso de partidas que representen un derecho a recibir dinero no deberán exceder al monto de **flujo de efectivo** a recibir, asimismo, señala que aquéllos activos

que se tienen para ser vendidos, no podrán ser superiores a su **valor de realización**, así como, aquéllos activos que se tienen para usar no podrá asignárseles un monto superior a su **valor de uso** y, finalmente, aquéllos activos que representan un derecho a recibir un servicio no podrán exceder al **monto que se pagaría** por ellos.

Por otro lado, debemos identificar que las partidas en los estados financieros pueden ser de dos clases principales, esto es, monetarias y no monetarias. Por lo que se refiere a partidas no monetarias, el Boletín **C-15**<sup>‡</sup>, ahonda estos preceptos sobre beneficios económicos futuros en dichas partidas, señalando que en el caso de activos para su venta, la forma de determinar su beneficio económico futuro es considerando el **precio neto de venta** que pudiese obtener la entidad, al momento de clasificar dicho activo bajo esta situación, agregando que el concepto de precio neto de venta es el mismo de “valor de realización”.

Por lo que respecta a los activos que se mantienen para su uso, que son la mayoría de este tipo de activos, el elemento crítico para definir su monto máximo recuperable es su **valor de recuperación**, mencionando que dicho valor de recuperación es el mayor entre su “valor de uso” y su “precio neto de venta”, como puede observarse el Boletín **C-15** amplía el concepto de valor de uso para incorporar la posibilidad de determinar

---

<sup>†</sup> Exclusivamente se resalta el Boletín o Circular cuando aparece por primera ocasión.

---

<sup>‡</sup> Las excepciones de partidas no monetarias que no trata el Boletín **C-15** son los inventarios y los activos construidos o fabricados por un contratista regulados por el Boletín **D-7**, **Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital**, lo cual analizaremos más adelante.

su beneficio económico futuro a través del precio neto de venta. Evidentemente una entidad tiene ambas posibilidades para recuperar el valor de un activo. Indudablemente, el beneficio económico asociado al activo es lo que da la pauta para que su valor actual en libros no presente una sobrevaluación y, por tanto, identificar un posible deterioro en su valor.

Es importante destacar, que aun cuando el Boletín C-15 sólo da cabida a los activos no monetarios, limitando en su alcance a las partidas monetarias y a algunas no monetarias, adelante comentadas, esto no implica que dichas partidas monetarias y no monetarias no puedan observar también un deterioro de su valor; sin embargo, dicho deterioro deberá reconocerse acorde a lo manifestado en cada uno de sus Boletines correspondientes.



Dicho de otra forma, un deterioro en una cuenta por cobrar se sujetará a lo establecido en el Boletín C-3, **Cuentas por cobrar**, que indica que deberá realizarse una estimación para cuentas incobrables por aquellas

partidas que puedan considerarse irrecuperables o de difícil cobro. Para el caso de partidas no monetarias como son los inventarios, el Boletín C-4, **Inventarios**, indica que su valor original no podrá ser superior a su **valor de mercado**, aclarando, a su vez, que dicho valor de mercado no debe exceder a su **valor de realización** y tampoco debe ser menor que su **valor neto de realización**.

Como se puede observar la normatividad contable se ha preocupado por establecer reglas que permitan cuantificar y reconocer en la información financiera activos que sean razonablemente utilizados por la operación de una entidad, acorde con montos racionales que puedan ser recuperados con posterioridad. En este sentido, el Boletín C-15 procura dar guías y proporcionar ejemplos de cómo aplicar dicha normatividad con un alcance de las partidas no monetarias establecidas en el mismo Boletín (en adelante, activos de larga duración) que permitan a un preparador elaborar información financiera que sea sólida y sirva de base para que un usuario de dicha información financiera, la comprenda y tome decisiones.

El deterioro de dichos activos de larga duración no debe entenderse como un método para determinar en forma acelerada reconocimientos de depreciación o amortización, por el contrario, es un procedimiento mediante el cual una entidad reconoce deméritos no previstos en dichas depreciaciones o amortizaciones, causadas por factores internos y externos que se suscitan en un momento dado. Deméritos que no pueden ser previstos, sino mediante el

análisis y cuantificación de un monto máximo recuperable, base mediante la cual el Boletín C-15 propone su normatividad.

La depreciación o amortización desde un punto de vista económico es la baja de valor de un activo por su uso u obsolescencia, empero para la contabilidad se circunscribe en un procedimiento mediante el cual se distribuye sistemática y razonablemente el costo de dichos activos, menos su valor de desecho de tenerlo, entre la vida útil estimada del activo en que se espera obtendrá beneficios económicos por su uso. Más aun, el maestro Armando Ortega Pérez de León, en la sección de “Activos Fijos Tangibles”, del apartado de actualización de los conceptos, activos y pasivos, no monetarios, amplía el concepto de depreciación señalando que es aquél *“...procedimiento contable a través del cual se aplica gradualmente a los costos operativos del periodo la porción del costo de la capacidad potencial de producción o de servicio contenida en los activos tangibles, que se consume en él, como consecuencia de su utilización dentro de las funciones operativas de la entidad o de circunstancias económicas que contribuyan a la reducción de esa capacidad. Ello obedece al propósito fundamental de contribuir a que se retengan dentro de la entidad los recursos necesarios para hacer factible la reposición de la capacidad potencial de producción o servicio representada por la unidad que se deprecia...”*. Esta consideración adicional se plantea por la manifestación de los efectos inflacionarios en la información financiera e inclusive, ante la posibilidad de la utilización de costos

de reposición en la valuación de activos. El punto aquí es el hecho de que la depreciación o amortización, contribuye al reconocimiento en los resultados del periodo del desgaste económico de un bien por su uso, en condiciones normales de operación.



Evidentemente que ante la presencia de una disminución en su recuperabilidad, superior a su estimación inicial, causa que el demérito que sufre un activo va más allá de lo previamente concebido, lo que da lugar a reconocer de manera inmediata dicha pérdida en su recuperabilidad. De lo contrario el adecuado enfrentamiento futuro de la distribución del costo del activo en relación con los ingresos que obtendría sería incorrecto, dado que no generaría los suficientes ingresos para siquiera recuperar la pérdida del valor del dinero en el tiempo. Esto no puede resolverse acelerando su depreciación o amortización, sino más bien, reconociendo exclusivamente la pérdida total acaecida al momento de su detección y cuantificación, mediante un castigo de valor denominado pérdida por deterioro.

**PUNTOS DESTACADOS DEL NUEVO BOLETÍN C-15, DETERIORO EN EL VALOR DE LOS  
ACTIVOS DE LARGA DURACIÓN Y SU DISPOSICIÓN**



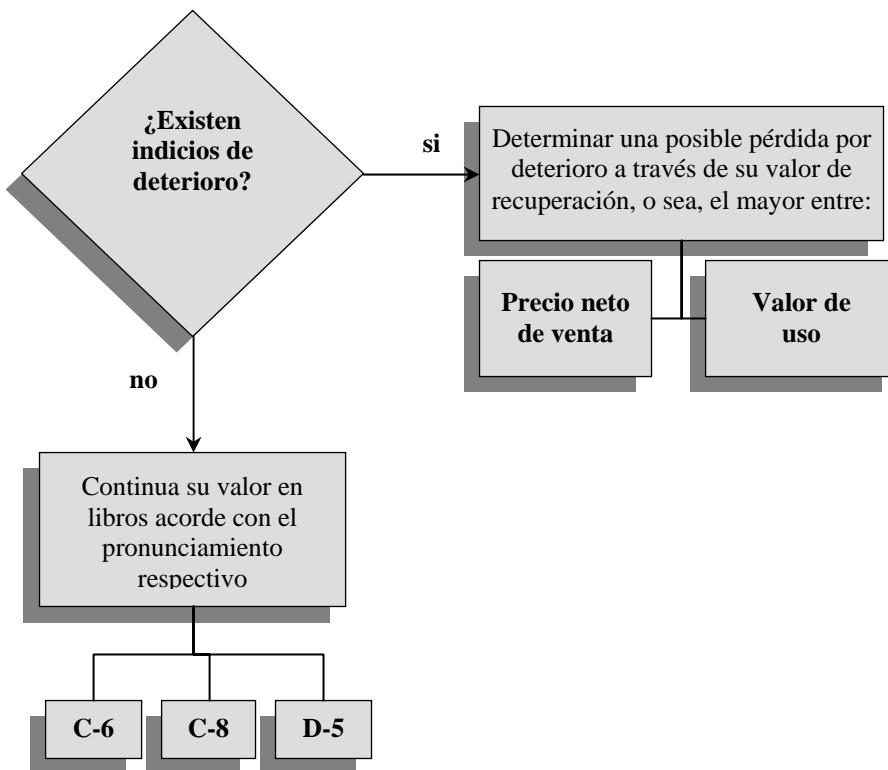
El monto o valor recuperable es en esencia el importe máximo de beneficios económicos futuros que puede obtener un activo de larga duración, y éstos sólo pueden

obtenerse a través de dos vías, la primera y no necesariamente en este orden, es realizando el activo en un mercado de compraventa conocido y de libre mercado o al que tiene acceso la entidad, considerando los costos necesarios para ponerlo a su disposición, el segundo, es produciendo con el activo recursos para la entidad, a efectos de generar rendimientos suficientes para cubrir su costo y otros costos inherentes a su operación y a la generación de productos y servicios asociados al activo y que, consiguientemente, sólo pueden obtenerse a través de su uso.

Ahora bien, que tan válido es identificar un monto recuperable acorde a lo mencionado en el Boletín **C-15**, o sea, su **valor de recuperación** (el mayor entre el valor de uso y su precio neto de venta) para determinar su deterioro y más

considerando la existencia de distintas clases de valores dentro del concepto de valor actual, por consiguiente, debemos identificar y evaluar bajo algún criterio racional estas clases de valores.

Previo a la determinación del valor de recuperación, debe identificarse un indicio de deterioro, como sigue:



El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP) en 1979 realizó un estudio muy interesante al respecto, en donde establece en primera instancia una hipótesis referente a los que es relevante en un activo para una entidad, posteriormente selecciona valores económicos pertinentes basados en esta hipótesis, define los criterios para

su agrupación y finalmente alcanza una conclusión.

Así pues para una mejor comprensión, describiremos el estudio considerando algunos cambios de denotaciones acorde al entorno en que se desenvuelve el Boletín **C-15**, como sigue:

#### Hipótesis

*“La entidad sólo puede hacer tres cosas con un activo: reponerlo, venderlo o retenerlo (para su uso)”.*

#### Definición

El profesor J. C. Bonbright en su libro **The Valuation of Property**, define el valor de un activo para su propietario, de la siguiente forma:

*“El monto del valor de un activo es idéntico al valor adverso de la pérdida completa, directa e indirecta, que el propietario esperaría sufrir si fuera privado de este activo”.*

<b>Argumentación</b>						
<p>Dados los tres valores posibles como base de valuación de los activos: costo de reposición (<b>CR</b>), valor neto de realización (precio neto de venta – <b>PNV</b>) y valor esperado (valor de uso – <b>VU</b>), se pueden dar seis situaciones si las comparáramos para aplicar el concepto de valor para la entidad:</p>						
<u>Caso</u>	<u>Situación</u>				<u>Base correcta según estudio</u>	
1	<b>PNV</b>	>	<b>VU</b>	>	<b>CR</b>	<b>CR</b>
2	<b>PNV</b>	>	<b>CR</b>	>	<b>VU</b>	<b>CR</b>
3	<b>VU</b>	>	<b>CR</b>	>	<b>PNV</b>	<b>CR</b>
4	<b>VU</b>	>	<b>PNV</b>	>	<b>CR</b>	<b>CR</b>
5	<b>CR</b>	>	<b>VU</b>	>	<b>PNV</b>	<b>VU</b>
6	<b>CR</b>	>	<b>PNV</b>	>	<b>VU</b>	<b>PNV</b>

Estudie los seis casos previstos y su resultado, considerando en adición, un valor neto en libros y la determinación del valor de recuperación en términos del Boletín **C-15**, como sigue:

<u>Caso</u>	<u>Situación</u>				<u>Base correcta según estudio</u>	<u>Valor de recuperación</u>	<u>Valor neto en libros</u>	
1	<b>PNV=500</b>	>	<b>VU=400</b>	>	<b>CR=300</b>	<b>CR=300</b>	<b>VR=500</b>	<b>VNL=450</b>
2	<b>PNV=500</b>	>	<b>CR=400</b>	>	<b>VU=300</b>	<b>CR=400</b>	<b>VR=500</b>	<b>VNL=450</b>

**Razonamiento del estudio** – En los casos 1 y 2, podemos observar que el precio neto de venta es mayor que el valor de uso y el costo de reposición, de tal manera que a la entidad le convendría más disponer del activo, ya que ganaría más que si lo retuviera. Sin embargo, la pérdida

máxima no es el precio neto de venta, pues al comprar otro activo igual, la entidad volvería a tener la oportunidad de venderlo; entonces la pérdida máxima sería la cantidad necesaria para adquirir otro activo. Este caso se puede presentar cuando el activo

tiene un valor intrínseco mayor que el que puede generar mediante su uso.

**Razonamiento complementario** – En estos casos debemos considerar que de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) no podemos considerar un costo de reposición para valuar un activo de larga duración, aun cuando, como se puede observar se tendría una sobrevaluación. Si seguimos los criterios del Boletín **C-15**, dicha sobrevaluación tampoco podría reconsiderarse, al ser el único elemento para deteriorar su valor el valor de recuperación, el cual es superior a su valor neto en libros. Por ende, surge el siguiente cuestionamiento ¿Es válido mantener un valor neto en libros superior a su costo de reposición? El Boletín **C-15** argumenta que una entidad para recuperar el valor de un activo, puede utilizar cualesquiera de las dos formas previstas en el cálculo del valor de recuperación y, es decisión de la entidad enajenarlo o conservarlo para

su uso, aun cuando no se señala si decide reponerlo.

Partiendo sobre esta base, tendríamos el conflicto entre el estudio y lo normado por el Boletín **C-15**, más sin embargo, a nuestro juicio, es válido conservar un valor actual, si los beneficios económicos futuros son suficientes, incluso si se quisiera, reponer el activo, ya que un ajuste del valor del activo a su costo de reposición, implicaría reconocer un producto en exceso motivo de su venta.

Cabe mencionar, que resultaría paradójico que el costo de reposición del activo sea inferior a su precio neto de venta, dado que una entidad que se dedicará a la compraventa de activos en uso obtendría una pérdida producto de la transacción. Lo cual, en caso de presentarse, daría pauta a que la entidad que usa el activo cambiará de giro para dedicarse a las operaciones de compraventa.

Caso	Situación			Base correcta según estudio	Valor de recuperación	Valor neto en libros		
3	VU=500	>	CR=400	>	PNV=300	CR=400	VR=500	VNL=450
4	VU=500	>	PNV=400	>	CR=300	CR=300	VR=500	VNL=450

**Razonamiento del estudio** – En los casos 3 y 4, la entidad obtiene más beneficio en el uso del activo que en su disposición, puesto que el valor de uso es mayor que el precio neto de venta. La pérdida máxima a que se enfrentaría la entidad al verse privada del activo, es su costo de reposición,

pues al comprar otro activo igual, vuelve a tener la oportunidad de obtener el valor de uso.

**Razonamiento complementario** – En estos casos nuevamente siguiendo los criterios del Boletín **C-15**, se mantiene una sobrevaluación en

relación con el costo de reposición, al ser el único elemento para deteriorar su valor el valor de recuperación, el cual en ambos casos es superior a su valor neto en libros. Por ende, se conservaría el cuestionamiento ¿Es válido mantener un valor neto en libros superior a su costo de reposición? A sabiendas de la postura del Boletín **C-15** sobre la posibilidad para una entidad de recuperar el valor de un activo, a través del precio neto de venta y su valor de uso, mantiene la decisión de la entidad de enajenarlo o conservarlo para su uso, aun

cuando nuevamente no especifica que sucede si se decide reponerlo.

Evidentemente, una entidad lo último que buscaría sería reponer el activo, dado que el producto por su uso no cambiaría. En consecuencia, dicha pérdida máxima argumentada en el estudio no representaría un menoscabo de su valor en su condición actual. A su vez, en el remoto caso, de reponer el activo, un ajuste del valor del activo a su costo de reposición, implicaría reconocer un producto en exceso motivo de su uso o venta.

Caso	Situación			Base correcta según estudio	Valor de recuperación	Valor neto en libros
5	CR=500	>	VU=400 > PNV=300	VU=400	VR=400	VNL=450
6	CR=500	>	PNV=400 > VU=300	PNV=400	VR=400	VNL=450

**Razonamiento del estudio** – En los casos 5 y 6, el costo de reponer el activo es mayor que lo que espera obtener, ya sea por su uso (VU) o por su disposición (PNV), así que si se hubiera privado de dicho activo, su pérdida máxima sería menor que su costo de reposición, escogiendo el mayor entre el valor de uso y el precio neto de venta.

Para estos casos, supongamos que al perder el activo, la entidad va a recibir suficiente dinero para reponerlo. Estaría mejor con ese dinero, que sería mayor que lo que podría obtener por retenerlo o venderlo. El caso 5 podría presentarse en activos altamente especializados que tienen un alto valor de uso, pero menor valor

de intercambio. El escoger alguno de los valores propuestos no implica que la entidad tenga intención de reponer el activo o venderlo, según sea el caso. Estos valores sirven como base para valuar al activo.

**Razonamiento complementario** – En estos casos siguiendo los criterios del Boletín **C-15**, se iguala la base correcta de valuación del estudio con el valor de recuperación, por tanto, el criterio seguido por el Boletín, en ambos casos, se ajustaría a su valor de recuperación que es el mayor entre su valor de uso y su precio neto de venta. Por ende, la entidad puede considerar la recuperabilidad del activo, a través de dicho valor de recuperación, manteniendo la decisión

para la entidad de enajenarlo o conservarlo para su uso, sin necesidad de definir si se decide reponerlo.

También cabe destacar, que en estos casos se presenta la condición normal para una entidad que retiene un activo para su uso, de que es más bajo el valor de enajenación que el costo de reponer el activo, ya que las entidades

dedicadas a la operación de compraventa comúnmente obtendrían utilidades producto de la transacción.

El estudio anterior basado en la definición de J. C. Bonbright, de hecho fue desarrollado por David Solomons, quien llegó a la conclusión siguiente:

<b>Conclusión</b>
<p><i>“El valor de un activo para un propietario o negocio es el costo actual, excepto cuando:</i></p> <p><i>a) Un activo retenido para su uso tiene un costo actual mayor que el valor presente de los flujos netos esperados (valor de uso) de él. Cuando es el caso, el valor de uso es la valuación adecuada.</i></p> <p><i>b) Un activo para ser vendido tiene un costo de reposición mayor a su precio neto de venta. Cuando es el caso, el precio neto de venta es la valuación adecuada”.</i></p>

Del análisis efectuado se desprende que el Boletín **C-15**, no condiciona que un activo esté dispuesto para su venta para poder utilizar un precio neto de venta en la determinación de su recuperabilidad, dado que la entidad tiene la facultad de poder enajenarlo en el momento que disponga.

En adición, el costo de reposición de un activo no es un factor que causa deterioro, ya que la argumentación del mismo **C-15** da pie a poder recuperarlo por otras vías y, si éstas son superiores a dicho costo de

reposición, aun cuando a su vez, éste sea inferior a su valor neto en libros no es necesario ajustarlo a su costo de reposición.

Es importante señalar, que el estudio basa la factibilidad de poder valorar el activo al costo de reposición y los PCGA actuales no lo permiten. Sin embargo, ante la posibilidad de poder reconocer un costo de reposición de un activo de conformidad a PCGA, se tendrían que reconsiderar todas las posibilidades antes descritas. Es menester considerar, que de cualquier suerte la pauta para poder reconocer

prudentemente una baja de valor en los activos es a través de su posible recuperabilidad y, ésta sólo puede obtenerse considerando las alternativas de beneficios económicos futuros que una entidad razonablemente pueda obtener, ya sea por uso o por su disposición.

Por consiguiente, el deterioro no es otra cosa que **la pérdida de valor en función a la identificación de beneficios económicos futuros que razonablemente puede tener un activo de larga duración y cualesquier otros activos.**

### Activos de larga duración sujetos a deterioro cubiertos por el Boletín C-15

Los activos de larga duración señalados por el Boletín **C-15**, en su párrafo 17, cubren aquellos activos de larga duración tangibles e intangibles que son utilizados por una entidad para su operación y de acuerdo a un análisis profundo de los distintos Boletines y Circulares de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que emite la **Comisión de Principios de Contabilidad**, sólo deben considerarse los siguientes:

Tipo de activo	Normatividad aplicable
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Inmuebles, maquinaria y equipo</b></li> </ul>	<p>Señalados en el Boletín <b>C-6</b> del mismo nombre, por ejemplo, edificios, terrenos, maquinaria, equipo de transporte, equipo de cómputo, herramientas, entre otros.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Activos intangibles</b></li> </ul>	<p>Cubiertos por el nuevo Boletín <b>C-8, <i>Activos intangibles</i></b>, incluyendo cualquier activo intangible generado en una combinación de negocios, tales como, patentes, marcas, licencias. El caso de activos intangibles con vida indefinida tiene un tratamiento especial a través de un valor de perpetuidad.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Inversiones en asociadas</b></li> </ul>	<p>Indicadas en el Boletín <b>B-8, <i>Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanente en acciones</i></b>, el Boletín <b>C-15</b> provee guías adicionales para determinar su posible monto recuperable, identificando la asociada como una unidad generadora de efectivo.</p>

<b>Tipo de activo</b>	<b>Normatividad aplicable</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Crédito mercantil</b></li> </ul>	De inversiones en asociadas y subsidiarias también incluidas en el Boletín <b>B-8</b> , al igual que los activos intangibles con vida indefinida el crédito mercantil está sujeto a la determinación de un valor de perpetuidad.
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Activos fijos tangibles e intangibles en poder de un arrendador</b></li> </ul>	En caso de arrendamientos operativos señalados en el Boletín <b>D-5</b> , <b><i>Arrendamientos</i></b> .
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Activos fijos tangibles e intangibles con transferencia de sus derechos y obligaciones al arrendatario</b></li> </ul>	A través de un arrendamiento capitalizable, también de acuerdo al Boletín <b>D-5</b> .
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Propiedades de inversión</b></li> </ul>	Supletoriamente cubiertas por la <b>NIC-40</b> , <b><i>Propiedades de inversión</i></b> , de acuerdo a lo señalado en la <b>Circular 55</b> , <b><i>Aplicación supletoria de la NIC-40</i></b> .

Los activos de larga duración enmarcados en la relación anterior constituyen los activos que el Boletín **C-15** cubre en su norma y por consiguiente excluye cualquier otro no mencionado.

Dentro de los activos no monetarios excluidos del alcance del Boletín se mencionan los “inventarios” que como comentamos se tiene un Boletín ex profeso para definir su tratamiento y los métodos para determinar su deterioro; en adición, menciona a los “activos construidos o fabricados por

un contratista”, que figuran en la información financiera del contratista, regulados por el Boletín **D-7**. Al respecto los activos producidos o de otra forma fabricados, representan para el contratista costos a reconocer en su información financiera, más que activos para su uso; sin embargo, cuando dichos activos sean entregados al cliente, estos activos no monetarios en la información financiera del cliente, calificarán como parte de los activos de larga duración enmarcados en el Boletín **C-15**.

### Otros puntos a considerar

El Boletín **C-15** enmarca dos grandes rubros de activos de larga duración sujetos a pruebas de deterioro, los cuales se dividen en aquéllos mantenidos para su uso y aquéllos para su disposición, éstos últimos, a su vez, se subdividen en activos dispuestos para su venta y activos con otras formas de disposición.

El Boletín **C-15** contempla como otras formas de disposición, aquéllas que representen abandono, intercambio por otros activos productivos de larga duración similares o no similares, y aquéllas que representen una distribución a los accionistas en una transferencia de activos por cambio de acciones (reembolso, escisión o pago de dividendos, inclusive). En términos generales, los activos de tales disposiciones son clasificados como mantenidos para su uso hasta en tanto no se dispongan.

Por lo que se refiere a las operaciones discontinuadas, éstas pueden representar un grupo de activos dispuestos para su venta u otras formas de disposición.

Consiguientemente, en general, las reglas para determinar los beneficios económicos futuros de activos de larga duración, se circunscriben en dos grandes grupos, los mantenidos para su uso y los disponibles para su venta. En este sentido, establecen como condición para sujetarlos a pruebas de deterioro, en el primer caso, que el activo de larga duración presente indicios de deterioro y, para el segundo caso, el solo hecho de la disposición para su venta.

De tal suerte, que sólo se procederá a determinar el valor de recuperación de un activo o grupo de activos (unidad generadora de efectivo) de larga duración **en uso**, si estos presentan indicios de deterioro, esto no aplica si el activo de larga duración o la unidad generadora de efectivo están dispuestos para venta, en cuyo caso, basta el hecho de haberse manifestado como activos para **su venta** para evaluar su posible pérdida por deterioro considerando su precio neto de venta.

<b>Activo de larga duración</b>	<b>Detonador</b>	<b>Valuación</b>
<i>Mantenido para uso</i>	Indicios de deterioro	1. Valor de recuperación
<i>Dispuesto para venta</i>	En automático	2. Precio neto de venta

Dado los diversos tipos de activos de larga duración cubiertos por el Boletín **C-15**, la forma de determinar su monto recuperable de cada uno de ellos debe realizarse de acuerdo a la siguiente clasificación:

▪ <b>Activos mantenidos para su uso.</b>	Su base de recuperabilidad estriba en la determinación de su valor de recuperación.
▪ <b>Activos dispuestos para su venta.</b>	En este caso sólo le es aplicable evaluar su recuperabilidad a través de un precio neto de venta.
▪ <b>Operaciones discontinuadas.</b>	El Boletín <b>C-15</b> considera en adición las formas básicas de presentación y revelación.
▪ <b>Crédito mercantil y activos intangibles con vida indefinida.</b>	Dada su peculiaridad de determinar un valor de perpetuidad es necesario identificar, en primera instancia, los activos asociados a tales activos intangibles, de tal suerte que una vez deteriorado dichos activos asociados, se procederá a determinar la recuperabilidad de los activos intangibles en cuestión.

Una vez definido el monto recuperable que corresponda, se debe reconocer, cuando proceda, la pérdida o castigo por deterioro de los distintos tipos de activos de larga duración y, en su caso, los requisitos y la forma de revertir tal pérdida por deterioro. Finalmente, es necesario considerar las reglas de presentación y revelación de cada uno de los activos de larga duración antes señalados.

### Consideraciones finales

En esta última sección se pretende sustentar la solidez de la norma mexicana establecida para el tratamiento del castigo por deterioro a reconocer en los distintos tipos de

activos de larga duración y, nada mejor para ello que situar a nuestra normatividad en relación con el marco contable internacional. Es de todos sabido que nuestro país busca converger con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), mas sin en cambio, también observa la normatividad elaborada por los Estados Unidos de América, principal socio comercial de nuestro país y uno de los principales aportadores de normatividad contable en el ámbito mundial, buscando con ello la mejor práctica contable.

Para efectos de poder distinguir las bases utilizadas en la elaboración del nuevo Boletín **C-15** y con el ánimo de

poder establecer un marco de referencia comparativo con otro tipo de normatividad internacional, en relación con la norma establecida en el Boletín C-15, a continuación presentamos una analogía comparativa con la NIC-36, *Deterioro*

*del valor de los activos*, y los SFAS (Statement of Financial Accounting Standards) 142, *Crédito mercantil y otros activos intangibles*, y SFAS-144, *Contabilización para el deterioro o disposición de activos de larga duración*, como sigue:

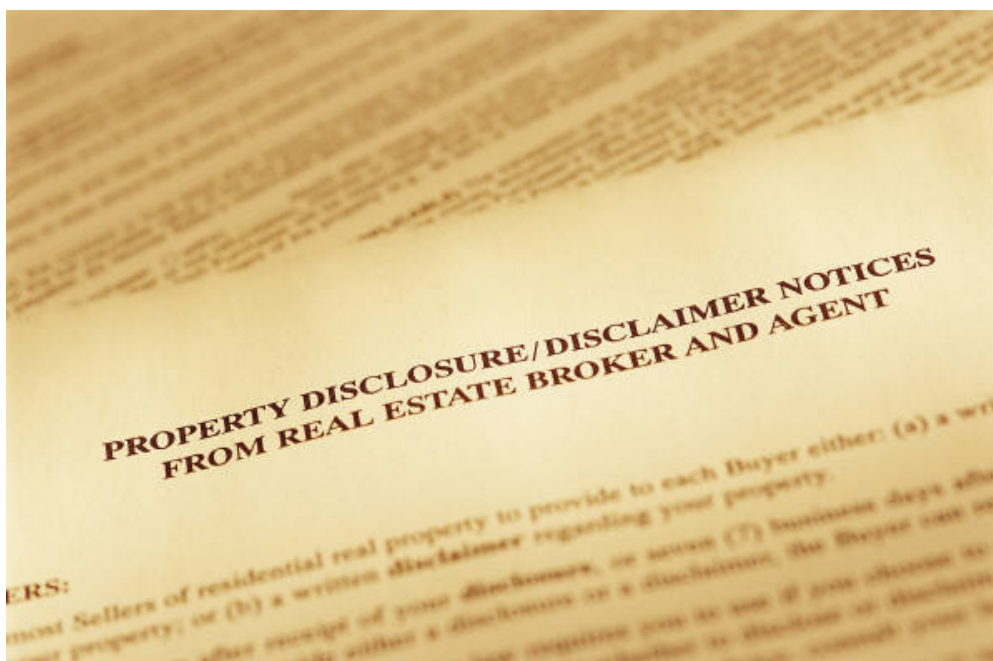
<b>Norma</b>	<b>Puntos relevantes</b>
<b>SFAS-142 y 144</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Realiza una distinción entre los activos dispuestos para su venta de los destinados para su uso.</li> <li>▪ No limita en su alcance a las entidades no lucrativas.</li> <li>▪ No usa el término monto recuperable, en su lugar utiliza el concepto de “Valor Razonable” (Fair Value).</li> <li>▪ “Valor Presente”, aplica sólo en caso de no presentarse un mercado disponible y verificable para identificar su precio de venta, menos sus costos por disposición “Valor Razonable”.</li> <li>▪ No permite la reversión en activos mantenidos para su uso.</li> <li>▪ En el caso del crédito mercantil utiliza el concepto de valor razonable implícito (implied fair value) para determinar su deterioro, para los activos intangibles con vida indefinida maneja el concepto de valor razonable.</li> </ul>

Norma	Puntos relevantes
NIC-36	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aplica en forma genérica a todos los activos.</li> <li>▪ No aplica a entidades no lucrativas.</li> <li>▪ Usa el término monto recuperable como el mayor entre el precio de venta y su valor de uso.</li> <li>▪ Precio de venta menos sus costos por disposición es aplicable para cualquier tipo de activo.</li> <li>▪ En ambos casos se permite la reversión.</li> <li>▪ Para el caso del crédito mercantil utiliza el concepto de monto recuperable, pero sobre una base a prorrata entre los distintos activos asociados con el mismo.</li> </ul>

Norma	Puntos relevantes
C-15	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Se acaba de aprobar con vigencia al 1º de enero de 2004.</li> <li>▪ Diferencia las reglas aplicables entre los activos dispuestos para su venta de los destinados para su uso.</li> <li>▪ No considera el detonador (trigger) del SFAS-144.</li> <li>▪ Usa el precio de mercado menos costos de disposición para activos dispuestos para su venta</li> <li>▪ Y el equivalente a monto recuperable (valor de recuperación) para activos mantenidos para su uso.</li> <li>▪ Permite la reversión en ambos casos.</li> <li>▪ Utiliza el valor de perpetuidad para activos intangibles con vida indefinida y para el crédito mercantil.</li> </ul>

Como puede observarse, la norma establecida en el Boletín C-15 considera en términos generales lo establecido por la NIC-36; sin embargo, para activos dispuestos para su venta, converge, en esencia con lo dispuesto en el SFAS-144. Lo anterior obedece al solo hecho de que nuestro marco conceptual establece los requisitos de identificación de los beneficios económicos futuros para este tipo de activos, independientemente de la incongruencia de utilizar un valor de uso para la adecuada valuación de los activos de larga duración dispuestos para su venta.

valuación, independientemente de ser mucho más práctica y congruente con el resto de la normatividad aplicada para los demás activos de larga duración.



Por lo que se refiere a los activos intangibles con vida indefinida y el crédito mercantil, la **Comisión de Principios de Contabilidad**, explora y utiliza el concepto de valor de perpetuidad, que acorde a las formas clásicas de valuación para este tipo de activos, la considera una forma válida y vanguardista para su correcta