



El progreso es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

CTCP-10-00520-2019
Bogotá, D.C.,

Señor(a)
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Asunto: Consulta 1-2019-011664

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado:	11 de Abril de 2019
Entidad de Origen:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP:	2019-0387-CONSULTA
Código referencia:	O-2-960
Tema:	DETERIORO DE ACTIVOS POR DERECHO DE USO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2101, 2131, 2132 de 2016, 2170 de 2017 y 2483 de 2018, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN
"...Un arrendatario aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas"

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...)"

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso
es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

De acuerdo a la NIIF 16, la medición posterior de los activos por derecho de uso será aplicando el modelo del costo. En el párrafo 33 de la misma norma, se especifica que para efectos de deterioro se utilizará la NIC 36.

Lo anterior justificado, de acuerdo al párrafo FC176 de la Parte B de la NIIF 16, en que este requerimiento permite a los usuarios de los estados financieros comparar mejor los activos propiedad de un arrendatario con los que tiene arrendados. Además, podría ser difícil para un arrendatario implementar un modelo de deterioro de valor para activos por derecho de uso diferentes del modelo aplicado para otros activos no financieros, concretamente si se requiere que un arrendatario evalúe por deterioro de valor un grupo de activos juntos (que comprenda activos en propiedad y arrendados).

En este contexto, agradezco su apoyo con su concepto para las siguientes preguntas:

Pregunta 1:

Es claro que el activo reconocido por el arrendamiento representa el derecho de uso del activo subyacente, pero ¿en la evaluación de la identificación de un posible deterioro (párrafos 8 a 57 de la NIC 36) debería realizarse respecto al derecho de uso o al activo subyacente?

Pregunta 2:

Si la identificación de un posible deterioro (párrafos 8 a 57 de la NIC 36) se realiza sobre la base de los beneficios económicos que genera el activo por derecho de uso reconocido, ¿sería válido afirmar que también debe considerarse el activo subyacente dentro de la evaluación de los indicios de deterioro, pues los cambios en las condiciones del mismo podrían afectar los beneficios que se perciben por el derecho de uso?

Pregunta 3:

De acuerdo al siguiente indicio de deterioro por fuentes externas "Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal" (NIC 36, párrafo 12, literal a).

¿Cómo se identifican las disminuciones en el valor del activo por derecho de uso cuando la NIIF 16 establece en su párrafo 46 que las modificaciones en el contrato que afectan el valor del pasivo por arrendamiento se reconocerán aumentando o disminuyendo el valor del activo por derecho de uso y no se reconocen como deterioro?

En otras palabras, ¿es correcto afirmar que para este tipo de activos se considera que no hay lugar a deterioro por cambios en el valor del activo que sean por modificaciones en el contrato?

Pregunta 4:

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

De acuerdo al siguiente indicio de deterioro por fuentes internas: "Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo" (NIC 36, párrafo 12, literal e).

Si la evaluación de deterioro no se realiza sobre el activo subyacente, ¿este indicio no sería de aplicación o no aplicaría para la evaluación de deterioro del activo por derecho de uso? (...)"

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

En primer término, debemos aclarar que habiéndose emitido los decretos que ponen en vigencia los estándares de información financiera en Colombia, el tratamiento contable debe efectuarse teniendo en cuenta el marco técnico normativo que le corresponda a la entidad. Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 1, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, las NIIF Plenas.

Pregunta 1:

Es claro que el activo reconocido por el arrendamiento representa el derecho de uso del activo subyacente, pero ¿en la evaluación de la identificación de un posible deterioro (párrafos 8 a 57 de la NIC 36) debería realizarse respecto al derecho de uso o al activo subyacente?

En primera instancia debemos recordar las siguientes definiciones:

Activo por derecho de uso	Un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.
Activo subyacente	Un activo que es el sujeto de un arrendamiento, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario.

Las normas relacionadas con el deterioro respecto de los activos por derechos de uso, se mencionan en lo siguiente:

- El activo por derecho de uso, cuando se mide por el método del costo, se realiza teniendo en cuenta la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor (NIIF 16.30);

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso
es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

- El deterioro del valor del activo por derecho de uso, debe reconocerse utilizando la NIC 36 (NIIF 16.33);

Al respecto el párrafo 33 de la NIIF 16, establece:

"Un arrendatario aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas."

Por tanto, la Entidad deberá observar los requerimientos de la NIC 36 para establecer si existen indicios de deterioro del activo por derecho de uso, en caso de existir los indicios, se procederá a determinar el importe recuperable del activo por derecho de uso y finalmente la determinación del deterioro, siempre que el importe en libros sea inferior al importe recuperable.

Pregunta 2:

Si la identificación de un posible deterioro (párrafos 8 a 57 de la NIC 36) se realiza sobre la base de los beneficios económicos que genera el activo por derecho de uso reconocido, ¿sería válido afirmar que también debe considerarse el activo subyacente dentro de la evaluación de los indicios de deterioro, pues los cambios en las condiciones del mismo podrían afectar los beneficios que se perciben por el derecho de uso?

Al aplicar la NIIF 16, es preciso identificar que el valor del activo por derecho de uso puede diferir del valor del activo subyacente, lo anterior ocurre cuando un derecho de uso del activo no será usado por la entidad por la totalidad de la vida económica del activo. Un ejemplo de lo anterior ocurre cuando existe un contrato de arrendamiento, en calidad de arrendatario, a diez años de un inmueble, en este caso el valor del activo por derecho de uso es diferente al valor del inmueble.

En ese orden de ideas los indicadores de deterioro del párrafo 12 de la NIC 36 en nuestro concepto deberán aplicarse teniendo en cuenta el desempeño del activo subyacente y su impacto sobre la incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo; sin embargo el importe recuperable siempre deberá compararse con el importe en libros del activo por derecho de uso.

En resumen, una cosa es el análisis de los indicadores de deterioro, los cuales en muchos casos se debe tener en cuenta el activo subyacente, y otra es la medición de la pérdida por deterioro de valor de los activos, donde se tiene en cuenta el importe en libros del activo por derecho de uso.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso
es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

Es preciso indicar que la NIC 39 en su párrafo 39 estable “La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.”

Por tanto, en concepto del CTCP la Entidad establecerá en su manual de políticas contables los factores internos y externos (ver párrafo 12 de la NIC 36, la lista no es exhaustiva) que deben ser aplicados al activo por derecho de uso, dentro de los cuáles podría incorporar factores adicionales a los contenidos en el párrafo 13, que entre otros establece “Fuentes internas de información (e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.”, caso en el cual, las condiciones físicas del activo subyacente podrían generar indicios de deterioro.

Pregunta 3:

De acuerdo al siguiente indicio de deterioro por fuentes externas “Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal” (NIC 36, párrafo 12, literal a).

¿Cómo se identifican las disminuciones en el valor del activo por derecho de uso cuando la NIIF 16 establece en su párrafo 46 que las modificaciones en el contrato que afectan el valor del pasivo por arrendamiento se reconocerán aumentando o disminuyendo el valor del activo por derecho de uso y no se reconocen como deterioro?

En otras palabras, ¿es correcto afirmar que para este tipo de activos se considera que no hay lugar a deterioro por cambios en el valor del activo que sean por modificaciones en el contrato?

El párrafo 46 de la NIIF 16 establece condiciones para la modificación de un contrato de arrendamiento. Por tanto, se debe distinguir entre los cambios en un contrato y los indicios que podrían generar el cálculo del deterioro. Es por ello que las Entidades deben considerar dos tipos de transacción, en primer lugar el incremento o disminución del contrato y en segundo lugar, al cierre del período el análisis para determinar si existe o no indicios de deterioro. Por lo anterior, no es correcto afirmar que al existir un cambio en el contrato que no origina un contrato separado y ocasiona la disminución del activo, esto reemplaza el cálculo del deterioro. Por el contrario aun existiendo una disminución del activo podría existir indicios de deterioro del derecho de uso y la Entidad deberá reconocer adicionalmente a la disminución del activo por modificación del contrato un gasto por deterioro de valor.

Pregunta 4:

De acuerdo al siguiente indicio de deterioro por fuentes internas: “Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo” (NIC 36, párrafo 12, literal e).

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso
es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

Si la evaluación de deterioro no se realiza sobre el activo subyacente, ¿este indicio no sería de aplicación o no aplicaría para la evaluación de deterioro del activo por derecho de uso? (...)

Como se indico anteriormente una cosa son los indicadores de deterioro, los cuales puede aplicarse al activo subyacente, y la otra es la medición de la pérdida por deterioro de valor del derecho de uso del activo.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,



LUIS HENRY MOYA MORENO
Consejero del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona

Consejero Ponente: Luis Henry Moya Moreno

Revisó y aprobó: Luis Henry Moya Moreno / Wilmar Franco Franco / Leonardo Varón García

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



El progreso
es de todos

Mincomercio

RESPUESTA COMUNICACIÓN ENVIADA POR CORREO ELECTRÓNICO
INFO@MINCIT.GOV.CO

Bogotá D.C., 28 de Mayo del 2019

1-2019-011664

Pa

2-2019-014627

NOMBRE DESTINATARIO

Asunto: Deterioro de activos por derecho de uso - NIIF 16 Arrendamientos

Cordial Saludo:

Adjunto remito respuesta del CTCP a la consulta interpuesta por Usted,

Atentamente,

LUIS HENRY MOYA MORENO_cont

CONSEJERO

Anexos: 2019-0387.pdf

Proyectó: EDGAR HERNANDO MOLINA BARAHONA - CONT

Revisó: LEONARDO VARON G

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009 v20

