



En este número

- [Antecedentes y determinaciones clave de la ASU](#)
- [Convergencia con los IFRS](#)
- [Fecha efectiva y transición](#)

FASB elimina el paso 2 de la prueba por deterioro de la plusvalía

Por Denise Lucas y Andrew Winters, Deloitte & Touche LLP

En enero 26, 2017, FASB emitió la [ASU 2017-04](#),¹ la cual simplifica la contabilidad para los deterioros de la plusvalía mediante la eliminación del paso 2 de la prueba por deterioro de la plusvalía. En lugar de ello, si “el valor en libros de la unidad de presentación de reporte excede su valor razonable, la pérdida por deterioro será reconocida en una cantidad igual a ese exceso, limitado a la cantidad total de la plusvalía asignada a esa unidad que reporta.”

Antecedentes y determinaciones clave de la ASU

En noviembre de 2013, FASB emitió una alternativa de contabilidad del Private Company Council (PCC) que permite que las entidades de negocio que no sean públicas amorticen la plusvalía y realicen una prueba por deterioro simplificada.² Tal y como se observa en el Resumen de la ASU 2017-04, la retroalimentación recibida por la Junta sobre esa alternativa de contabilidad del PCC señala que muchas entidades públicas y muchas entidades sin ánimo de lucro tenían preocupaciones similares acerca del costo y la complejidad de la prueba anual de deterioro de la plusvalía.

En respuesta a la retroalimentación, FASB adicionó a su agenda un proyecto de dos fases para la simplificación de la plusvalía. La ASU 2017-04 fue emitida junto con la fase 1 del proyecto; sin embargo, en octubre 10, 2016, la Junta [decidió](#) suspender las deliberaciones de la fase 2 y mover esa porción del proyecto a su agenda de investigación. Antes de evaluar si realizar cualesquiera cambios adicionales al modelo para la contabilidad subsiguiente de la plusvalía, la Junta evaluará la efectividad de la ASU 2017-04 y continuará monitoreando los

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2017-04, *Simplifying the Test for Goodwill Impairment*.

² Para más información acerca de los enfoques simplificados de FASB para la plusvalía y la contabilidad de cobertura de las compañías privadas, vea el [Heads Up](#), de enero 27, 2014, de Deloitte.

proyectos de IASB sobre plusvalía y deterioro.

Según la orientación actual contenida en la ASC 350,³ el deterioro de la plusvalía “es la condición que existe cuando el valor en libros de la plusvalía excede su valor razonable implicado.” El valor razonable implicado de la plusvalía es determinado de la misma manera que como la cantidad de la plusvalía reconocida en una combinación de negocios. El proceso de medición del valor razonable implicado de la plusvalía actualmente es referido como el paso 2 de la prueba por deterioro de la plusvalía. Para realizar el paso 2, la entidad tiene que “asignar el valor razonable de la unidad de presentación de reporte a todos los activos y pasivos de esa unidad (incluyendo cualesquiera activos intangibles no reconocidos) como si la unidad de presentación de reporte hubiera sido adquirida en una combinación de negocios.” De acuerdo con ello, realizar el paso 2 algunas veces resulta en costo y complejidad importantes dado que “el valor razonable de la plusvalía puede ser medido solo como un residual y no puede ser medido directamente.” En el [reporte](#) de la Financial Accounting Foundation (FAF) sobre su revisión posterior a la implementación de la FASB Statement 141 (revisada 2007),⁴ la FAF discutió el costo y la complejidad asociados con la realización del paso 2.

Nota del editor

La ASU requiere que los deterioros de la plusvalía sean medidos con base en el valor razonable de la unidad de presentación de reporte en relación con el valor en libros de la unidad de presentación de reporte más que con base en la cantidad implicada de la plusvalía en relación con el saldo de la plusvalía de la unidad de presentación de reporte. Por lo tanto, la ASU permite que la entidad registre el deterioro de la plusvalía que total o parcialmente se deba a una disminución en el valor razonable de otros activos que, según los US GAAP existentes, no estaría deteriorado o tendría un valor en libros reducido.

La ASU no cambia la valoración cualitativa;⁵ sin embargo, remueve “los requerimientos para que cualquier unidad de presentación de reporte con valor en libros cero o negativo realice una valoración cualitativa y, si falla en esa prueba cualitativa, realice el Paso 2 de la prueba por deterioro de la plusvalía.” En lugar de ello, todas las unidades de presentación de reporte, incluso las con valor en libros cero o negativo aplicarán la misma prueba por deterioro. Por consiguiente, tal y como FASB lo observa en las Bases para las conclusiones de la ASU, la plusvalía de las unidades de presentación de reporte con valores en libros cero o negativos no será deteriorada, incluso cuando las condiciones subyacentes a la unidad de presentación de reporte señalen que la plusvalía esté deteriorada. Las entidades, sin embargo, estarán requeridas a revelar cualesquiera unidades de presentación de reporte con valores en libros cero o negativo y las respectivas cantidades de plusvalía asignadas a esas unidades de presentación de reporte.

Nota del editor

Los US GAAP no prescriben si la entidad debe usar una premisa de la empresa o una premisa del patrimonio en la asignación de los activos y pasivos a la unidad de presentación de reporte para determinar su valor en libros. Según la premisa de la empresa, la deuda es excluida de los pasivos disponibles para asignación a la unidad de presentación de reporte; según la premisa del patrimonio, la deuda es incluida en esos pasivos. La unidad de presentación de reporte que use la premisa del patrimonio algunas veces puede tener un valor en libros cero o negativo a causa de la asignación de las deudas, lo cual podría no haber resultado si la entidad usó la premisa de la empresa.

Según la orientación corriente, si el valor en libros de la unidad que reporta es cero o negativo, la entidad tiene que realizar una valoración cualitativa de la plusvalía para determinar si se requiere el paso 2 de la prueba por deterioro de la plusvalía. La valoración cualitativa tiene el efecto de reducir el impacto del juicio de la entidad relacionado con la asignación de la deuda a la unidad de presentación de reporte cuando tal asignación cause que la unidad de presentación de reporte tenga un valor en libros cero o negativo. Dado que la ASU cambia de manera importante la contabilidad de la plusvalía para las unidades de presentación de reporte con valores en libros cero o negativo, el juicio de la entidad al seleccionar una premisa de valuación puede afectar sus conclusiones en relación con la recuperabilidad de la plusvalía cuando aplique la nueva orientación.

³ Para los títulos de las referencias de la FASB Accounting Standards Codification (ASC or the “Codification”), vea [“Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification.”](#) de Deloitte.

⁴ FASB Statement No. 141(R), *Business Combinations* (superseded).

⁵ A la valoración opcional que se describe en la ASC 350-20-35-3A hasta 35-3G para determinar si es más probable que no que el valor en libros de la unidad de presentación de reporte excede su valor razonable comúnmente se le refiere como la valoración cualitativa o paso 0.

En el parágrafo BC51 de la ASU, FASB advirtió que “la asignación de los activos y pasivos a las unidades de presentación de reporte no debe ser vista como una oportunidad para evitar cargos por deterioro y solo debe ser cambiada si hay un cambio en los hechos y circunstancias de la unidad de presentación de reporte.” Además, la Junta reiteró en el parágrafo BC52 que “la asignación de activos y pasivos a las unidades de presentación de reporte no debe ser vista como una oportunidad para lograr un resultado de deterioro deseado.”

La ASU también:

- Aclara los requerimientos para excluir y asignar los ajustes de cambio de moneda a las unidades de presentación de reporte relacionados con la prueba que la entidad hace de las unidades de presentación de reporte para el deterioro de la plusvalía.
- Aclara que “la entidad debe considerar los efectos de los impuestos a los ingresos de cualquier plusvalía deducible para impuestos en el valor en libros de la unidad de presentación de reporte cuando mida la pérdida por deterioro de la plusvalía, si es aplicable.”
- Hace cambios menores a las secciones Vista de conjunto y Antecedentes de ciertos Sub-temas y Temas de la de la ASC como parte de la iniciativa de la Junta para unificar y mejorar esas secciones a través de la Codificación.

Convergencia con los IFRS

Remover el paso 2 de la prueba por deterioro de la plusvalía según la ASC 350 alinea de manera más estrecha los US GAAP con los IFRS porque en los IFRS hay solo un paso en la prueba por deterioro de la plusvalía. Sin embargo, la prueba por deterioro requerida según el IAS 36⁶ es realizada a nivel de la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo más que a nivel de la unidad de presentación de reporte tal y como es requerida por los US GAAP. Además, el IAS 36 requiere que la entidad compare el valor en libros de la unidad generadora de efectivo con su cantidad recuperable, mientras que la ASU requiere que la entidad compare el valor en libros de la unidad de presentación de reporte con su valor razonable.

Fecha efectiva y transición

Para las entidades de negocio públicas que sean entidades registradas en la SEC,⁷ la ASU es efectiva para las pruebas por deterioro anual y cualquiera intermedia para los períodos que comiencen después de diciembre 15, 2019.



Nota del editor

El SAB Topic 11.M⁸ requiere que las entidades registradas SEC revelen el efecto de los nuevos estándares de contabilidad que hayan sido emitidos pero que todavía no sean efectivos. Además, de manera consistente con los puntos de vista expresados por el personal de la SEC en las reuniones conjuntas del AICPA SEC Regulations Committee con el personal de la SEC, realizadas en [marzo 2001](#) y [marzo 2002](#), si la entidad registrada adopta un nuevo estándar en un período intermedio, la entidad registrada tiene que cumplir con todos los requerimientos de revelación del estándar (incluyendo las revelaciones anuales que no dupliquen revelaciones intermedias) así como también las revelaciones transitorias requeridas y cualesquiera revelaciones requeridas por la ASC 250 y la ASC 270. Tales revelaciones deben ser proporcionadas en todos los períodos intermedios hasta final de año más que solo en el primer período intermedio en que el estándar fue adoptado.

Las entidades de negocio públicas que no sean entidades registradas SEC deben aplicar la nueva orientación a las pruebas por deterioro anuales e intermedias para los períodos que comiencen después de diciembre 15, 2020. Para todas las otras entidades, la ASU es efectiva para las pruebas por deterioro anuales e intermedias para los períodos que comiencen después

⁶ IAS 36, *Impairment of Assets*.

⁷ El glosario maestro de la ASC define una “entidad registrada SEC” tal y como sigue:

“La entidad que está requerida a registrar o preparar sus estados financieros en cualquiera de las siguientes:

a. La Securities and Exchange Commission (SEC)
b. Con relación a la entidad sujeta a la Sección 12(i) de la Securities Exchange Act of 1934, tal y como fue enmendada, la agencia apropiada según esa Sección.

Los estados financieros de otras entidades que de otra manera no sean entidades registradas SEC cuyos estados financieros sean incluidos en una presentación por otra entidad registrada SEC con están incluidos dentro de esta definición.”

Una entidad registrada SEC no incluye los estados financieros o la información financiera de una entidad que esté requerida a ser o esté incluida en un registro con la SEC (vea, e.g., Regulation S-X, Rule 3-09, “Separate Financial Statements of Subsidiaries Not Consolidated and 50 Percent or

Less Owned Persons,” or Regulation S-X, Rule 3-05, “Financial Statements of Businesses Acquired or to Be Acquired,” and Regulation S-X, Rule 4-08(g), “Summarized Financial Information”).

⁸ SEC Staff Accounting Bulletin Topic 11.M, “Disclosure of the Impact That Recently Issued Accounting Standards Will Have on the Financial Statements of the Registrant When Adopted in a Future Period.”

de diciembre 15, 2021. La adopción temprana es permitida para todas las entidades a enero 1, 2017, para las pruebas por deterioro anuales y cualesquiera intermedia que ocurran después de enero 1, 2017.

Nota del editor

La adopción temprana de la ASU es permitida para todas las entidades que comiencen con cualquier prueba por deterioro de la plusvalía que ocurra y sea realizada después de enero 1, 2017, tal y como es señalado arriba. Por consiguiente, la entidad puede adoptar temprano la ASU para cualquier prueba por deterioro de la plusvalía realizada entre enero 1, 2017, y enero 1, 2020. La entidad no podría adoptar temprano la ASU para las pruebas por deterioro de la plusvalía con fechas de prueba durante el año 2016, incluso si los estados financieros todavía no han sido emitidos en el año 2017. Por ejemplo, la entidad con fecha de la prueba anual por deterioro de la plusvalía a diciembre 31, 2016, cuya prueba esté siendo completada a comienzos del año 2017 no podría aplicar la orientación de la ASU a su prueba a diciembre 31, 2016.

La entidad también tiene que proporcionar las revelaciones de transición que se describen en la ASC 250-10-50-1(a) y ASC 250-10-50-2. La ASU aclara que la orientación puede ser adoptada independiente de si la entidad evalúa la plusvalía por deterioro usando la valoración cuantitativa en el período de la adopción.

La ASU también señala que las compañías privadas que cambien desde la alternativa de contabilidad del PCC deben aplicar la orientación de la ASU prospectivamente en o antes de su fecha efectiva. Las compañías privadas que cambien desde la alternativa de contabilidad del PCC a la orientación de la ASU en o antes de la fecha efectiva **no** necesitarán justificar la preferencia para el cambio de contabilidad. El párrafo BC67 establece que la "emisión de esta Actualización debe ser suficiente para justificar el cambio."

Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrese](http://www.deloitte.com/us/subscriptions) en www.deloitte.com/us/subscriptions.

Dbriefs para ejecutivos financieros

Lo invitamos a que participe en *Dbriefs*, la serie de webcast de Deloitte que entrega las estrategias prácticas que usted necesita para mantenerse en la cima de los problemas que son importantes. Tenga acceso a ideas valiosas e información crítica de los webcast en las series "Ejecutivos Financieros" sobre los siguientes temas:

- Estrategia de negocios e impuestos
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Gobierno, riesgo y cumplimiento
- Tecnología
- Transacciones y eventos de negocio

Dbriefs también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [Suscríbase](http://www.deloitte.com/us/dbriefs) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en www.deloitte.com/us/dbriefs.

DART y US GAAP Plus

Tenga mucha información al alcance de su mano. La Deloitte Accounting Research Tool (DART) es una biblioteca comprensiva en línea de literatura sobre contabilidad y revelación financiera. Contiene material proveniente de FASB, EITF, AICPA, PCAOB, IASB y SEC, además de los manuales de contabilidad propios Deloitte y otra orientación interpretativa y publicaciones.

Actualizada cada día de negocios, DART tiene un diseño intuitivo y un sistema de navegación que, junto con sus poderosas características de búsqueda, les permite a los usuarios localizar rápidamente información en cualquier momento, desde cualquier dispositivo y buscador. Si bien buena parte del contenido de DART está contenido sin costo, los suscriptores pueden tener acceso a contenido Premium, tal como el FASB Accounting Standards Codification Manual [Manual de la codificación de los estándares de contabilidad de FASB], de Deloitte, y también pueden recibir *Technically Speaking*, la publicación semanal que resalta las adiciones recientes a DART. Para más información, o inscribirse para 30 días gratis de prueba del contenido Premium de DART, visite dart.deloitte.com.

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](http://usgaapplus.com), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y las de otros emisores de estándar y reguladores de Estados Unidos e internacional, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

Heads Up es preparado por miembros del National Office Accounting Services Department de Deloitte tal y como lo requieran los desarrollos que se den. Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesorías o servicios profesionales, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar sus negocios. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2017 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up -- Volume 24, Issue 5 – Febrero 1, 2017 – FASB Eliminates Step 2 From the Goodwill Impairment Test** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.