

Cooperativas. RT 56: valor recuperable Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el presente artículo se analizan las notas salientes de las pautas de medición límite que la res. técnica 56 desarrolla relativa a bienes de uso, propiedades de inversión que la entidad no mida a modelo valor razonable, activos intangibles, llave de negocio surgida de una combinación de negocios, participaciones medidas utilizando el método del valor patrimonial proporcional y activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones.

I. Introducción

La Norma Contable Profesional establece que ningún activo —individual— ni grupo homogéneo de activos —actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña, es decir, agregado— debe ser medido por un importe superior a su valor recuperable, entendiendo por importe recuperable la cuantía superior que resulta de comparar el valor neto de realización y el valor de uso.

En este marco, en el presente artículo se analizan las notas salientes de las pautas de medición límite que res. técnica 56 (RT 56) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) desarrolla relativo a Bienes de Uso, Propiedades de Inversión que la entidad no mida a modelo valor razonable, Activos Intangibles, Llave de negocio surgida de una combinación de negocios, participaciones medidas utilizando el método del valor patrimonial proporcional y Activos Biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones.

La comparación entre la medición contable primaria y el valor recuperable se efectúa a nivel global en el caso de Entidades Pequeñas o Entidades Medianas y a nivel de cada activo individual o grupo de activos —actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña, es decir, agregado— en los casos restantes.

La entidad no debe calcular el valor neto de realización si, determinado el valor de uso, este último —es decir, el valor de uso— es mayor que la medición contable del activo o grupo de activos. De forma similar, la entidad no debe calcular el valor de uso si determinó el valor neto de realización y este último —es decir, el valor neto de realización— es mayor que la medición contable del activo o grupo de activos.

Las pérdidas por desvalorización reconocidas en períodos anteriores son susceptibles de reversión cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, cambien las estimaciones efectuadas para determinar el valor recuperable. De verificarse esta circunstancia, la medición del activo o activos relacionados se incrementa a un importe igual a la cuantía menor que resulta de comparar la medición contable que el activo o grupo de activos hubiera tenido si nunca se hubiera reconocido una pérdida por desvalorización y su nuevo valor recuperable. Las pérdidas por desvalorización de la Llave de negocio no son susceptibles de reversión.

II. RT 56. Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable

La medición de activos o de grupos homogéneos de activos no debe superar su valor recuperable (1), entendiéndose por importe recuperable la mayor cuantía que surja de comparar el valor neto de realización (2) y el valor de uso (3) de un activo (4) (5). Estos requerimientos se aplican a los activos siguientes (6):

- bienes de uso,

- propiedades de inversión que no se midan a modelo valor razonable,
- activos intangibles,
- llave de negocio surgida de una combinación de negocios,
- participaciones medidas al valor patrimonial proporcional, y
- activos biológicos utilizados como factor de producción (7) en el curso normal de las operaciones (8).

Las entidades pequeñas o medianas:

i) comprueban si el importe en libros de un activo individual supera su valor recuperable excepto cuando la medición del activo se base en el valor razonable y sus costos directos de venta no sean significativos;

ii) comprueban si el importe en libros de un grupo de activos supera su valor recuperable cuando existen indicios de deterioro. No se requiere que una entidad pequeña o mediana evalúe la existencia de indicios de deterioro en tanto el resultado obtenido en alguno de los tres últimos ejercicios —incluido el ejercicio actual— fuera positivo (9).

Las entidades que no son pequeñas o medianas:

i) comprueban si el importe en libros de un activo individual supera su valor recuperable excepto cuando la medición del activo se base en el valor razonable, y sus costos directos de venta no sean significativos (10);

ii) comprueban si el importe en libros de un grupo de activos supera su valor recuperable cuando existen indicios de deterioro (11).

Las entidades que no son pequeñas o medianas, asimismo, deben efectuar anualmente una comparación con el valor recuperable:

- de los intangibles de vida útil indefinida o de cualquier grupo de activos al que se le hubiera asignado un activo intangible con vida útil indefinida,

- de cualquier grupo de activos al que se le asigne una llave de negocio de vida útil indefinida (12).

Cuando, por aplicación de la Norma Contable Profesional, se efectúe la comparación del valor contable de un activo con su importe recuperable, deben reconocerse pérdidas por desvalorización si la medición contable del activo supera su valor recuperable. Asimismo, deben reconocerse contablemente reversiones de pérdidas por desvalorización previamente contabilizadas cuando cambien las estimaciones efectuadas para determinar el valor recuperable (13).

II.1. Indicios de deterioro (o de su reversión)

La entidad debe evaluar indicios de deterioro —o de su reversión— a efectos de establecer la necesidad de comparar la medición contable de los activos con su importe recuperable.

La Norma Contable Profesional hace referencia a modo enunciativo a indicios de deterioro —o de su reversión— de origen externo, [de origen] interno y, asimismo, se refiere a brechas —entre la medición contable y el valor recuperable— observadas en anteriores comparaciones, a saber (14):

a) Indicios de deterioro de origen externo —o de su reversión—:

- Declinación —o incremento— en los valores de mercado de los bienes superiores a las variaciones susceptibles de esperar con motivo del simple transcurso del tiempo.

- Cambios significativamente desfavorables (favorables) para la entidad acaecidos o de

acontecimiento próximamente esperado en su entorno económico, tecnológico o legal.

- Incremento (disminución) en la tasa de interés que afecte la tasa de descuento utilizada a efectos de estimar el valor de uso del activo, disminuyendo (incrementando) su valor recuperable de forma significativa.

- Disminución (incremento) del valor de las acciones de la entidad no atribuibles a variaciones en su patrimonio neto contable (15).

b) Indicios de deterioro de origen interno —o de su reversión—:

- Evidencias de obsolescencia o daño físico del activo.

- Cambios acaecidos o de acontecimientos próximamente esperados en el modo de uso de los activos, como los motivados por planes de discontinuación o reestructuración de operaciones o por la decisión de venderlos antes de la fecha prevista originalmente (o con motivo de efectuarse mejoras que incrementan sus prestaciones).

- Evidencias de que las prestaciones de los activos son peores (mejores) que las previstas con anterioridad.

- Expectativas de pérdidas operativas futuras (o desaparición de esas expectativas) (16).

c) Brechas observadas en anteriores comparaciones de las mediciones contables de los activos con su valor recuperable (17).

La entidad puede no volver a estimar el valor recuperable —incluso en los casos en que RT 56 exige comparaciones anuales— cuando se cumplen simultáneamente las siguientes condiciones:

i) el valor recuperable a la fecha en que se efectuó la última comparación —entre la medición contable y el importe recuperable— resultó significativamente superior que la medición contable del activo, y

ii) con posterioridad a la última comparación —en el marco de la cual el valor recuperable resultó significativamente superior que la medición contable del activo— no surgieron hechos de significación (18) susceptibles de revertir esa diferencia, de forma tal que el valor recuperable sea inferior que la medición contable del activo o grupo de activos (19) (20).

II.2. Determinación del valor recuperable

En este marco, el valor recuperable de un activo o grupo de activos es determinado como el importe de mayor cuantía que surge de comparar el valor neto de realización y el valor de uso (21).

La entidad no debe calcular el valor neto de realización si el valor de uso, una vez determinado, resulta superior que la medición contable del activo (22).

De forma similar, no debe calcularse el valor de uso del activo si la entidad determinó el valor neto de realización y éste resultó mayor que la medición contable del activo (23).

II.2.a. Determinación del valor de uso

A efectos de calcular el valor de uso de un activo o grupo de activos la entidad estima los ingresos y egresos netos de efectivo derivados del uso continuo del activo y su disposición o realización final y aplica a dichos flujos de efectivo una tasa de descuento adecuada (24).

II.2.a.i. Proyección de los flujos de efectivo

En el marco de la proyección de los flujos de efectivo a efectos de estimar el valor de uso de un activo o grupo de activos, debe considerarse que:

- las cuantías dinerarias deben ser expresadas en moneda de poder adquisitivo de fecha de los estados contables (25),

- el período —de proyección de los flujos— debe corresponderse con la vida útil restante de los activos principales de cada actividad generadora de efectivo (26) (por su sigla, AGE) —o unidad más pequeña (27) que una actividad generadora de efectivo (28) (29)—,

- las premisas por utilizar —en la proyección de los flujos de efectivo— deben representar la mejor estimación relativo a las condiciones económicas esperadas durante la vida útil restante de los activos (30),

- dar mayor peso a las evidencias externas (31),

- basarse en presupuestos (32) financieros recientes aprobados y que contemplen un período máximo de cinco años —para los períodos no contemplados por dichos presupuestos las proyecciones de flujos de efectivo deben apoyarse en extrapolaciones de las proyecciones contenidas en los referidos presupuestos utilizando una tasa de crecimiento constante o declinante —incluso nula o inferior a cero— excepto que pueda justificarse el empleo de una tasa creciente (33),

- no deben utilizarse tasas de crecimiento que superen el promedio de crecimiento en el largo plazo para los productos, industrias o países correspondientes al entorno del ente o para el mercado donde emplea sus activos excepto que pueda justificarse adecuadamente la utilización de una tasa mayor (34),

- considerar las condiciones actuales de los activos (35).

- incluir: las proyecciones de ingresos de efectivo atribuibles al uso de los activos, los egresos de efectivo necesarios para la obtención de tales ingresos de efectivo que puedan atribuirse a los activos sobre bases razonables y consistentes incluyendo los pagos futuros necesarios a efectos de mantener el nivel de rendimiento originalmente previsto, el valor neto de realización por la disposición de los activos (36).

- excluir flujos de efectivo atribuibles a cancelaciones de pasivos ya reconocidos a fecha de estimación, reestructuraciones futuras todavía no comprometidas, mejoras futuras en la capacidad de servicio de los activos y los resultados de actividades financieras (37).

II.2.a.ii. Tasa de descuento

A efectos de actualizar los flujos de efectivo proyectados en el marco de la estimación del valor de uso del activo o grupo de activos deben aplicarse tasas de descuento que reflejen las evaluaciones del mercado acerca del valor tiempo del dinero y que reflejen, asimismo, riesgos específicos de activos que no hubieran sido considerados [los referidos riesgos específicos] en la estimación de los flujos de fondos proyectados (38).

Deben aplicarse tasas de descuento que excluyan los efectos de cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda (39).

II.3. Niveles de comparación

La norma prescribe un tratamiento general según el cual las comparaciones entre la medición contable y el valor recuperable se efectúan:

- En el caso de Entidades Pequeñas o Medianas: a nivel global (40).

- Restantes casos: al nivel de cada activo o, si esto no fuera posible, al nivel de un grupo de activos, remitiendo en este marco a los párrs. 161 a 165 que abordan la comparación —entre la medición contable primaria y el valor recuperable— de activos que no generan flujos de efectivo propios (41).

II.3.a. Valor recuperable de activos que no generan flujos de efectivo propios

En caso de que la entidad no aplique el enfoque global —previsto para Entidades Pequeñas o Medianas—, la comparación entre la medición contable y el valor recuperable de

activos que no generan flujos de efectivo propios debe efectuarse al nivel de cada actividad generadora de efectivo o al nivel de una unidad más pequeña —que una actividad generadora de efectivo— (42).

La llave de negocio debe ser siempre considerada como un activo intangible que no genera flujos de efectivo propios y debe ser asignada a una actividad generadora de efectivo o a una unidad más pequeña que una actividad generadora de efectivo (43):

En primer lugar, la entidad debe identificar actividades generadoras de efectivo que no incluyan activos generales (44) ni la llave de negocio contabilizada.

En segundo lugar, la entidad debe intentar asignar los activos generales y la llave de negocio a las actividades generadoras de efectivo definidas o a grupos de ellas y, en caso de que esta asignación resulte posible, efectúa la comparación —entre la medición contable y el valor recuperable— al nivel de cada actividad generadora de efectivo —incluyendo en su medición contable la porción asignada de los activos generales y de la llave— (45).

En caso de que no resultara posible asignar los activos generales y la llave de negocio a las actividades generadoras de efectivo definidas o a grupos de ellas, la entidad debe efectuar dos comparaciones:

1) en primer lugar, efectuar una comparación al nivel de cada actividad generadora de efectivo sin incluir en su medición ninguna porción de los activos generales ni de la llave, y

2) en segundo lugar, efectuar una comparación al nivel del grupo de actividades generadoras de efectivo más pequeña a la cual puedan asignarse la llave de negocio y los activos generales sobre una base razonable y consistente (46).

II.4. Pérdidas por desvalorización

Las pérdidas por desvalorización deben ser imputadas:

- al resultado del período: en caso de que no se trate de la reversión de un Saldo por Revaluación previamente contabilizado en relación con ese activo,

- como una disminución del Saldo por Revaluación: en caso de que la pérdida por desvalorización disminuya una valorización previamente contabilizada como Saldo por Revaluación —en relación con ese activo— (47).

La disminución en el valor de los activos originada en pérdidas por desvalorización debe ser imputada:

i. como una disminución en la medición del activo: si la comparación —entre la medición contable y el valor recuperable— que originó la desvalorización se efectuó al nivel de cada activo en forma individual (48),

ii. según el siguiente orden en caso de que la comparación entre la medición contable y el valor recuperable se hubiera efectuado a nivel agregado, es decir, en caso de que la comparación se efectuara al nivel de una actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña:

- como una reducción de la llave de negocio asignada, y

- si existiera un remanente, como una disminución de los restantes activos incluidos en la medición contable que se compara en proporción a las mediciones que dichos activos registraban en forma previa al cómputo de la desvalorización (49).

II.4.a. Reversión de pérdidas por desvalorización

Las pérdidas por desvalorización contabilizadas en períodos anteriores pueden ser revertidas cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, cambien las

estimaciones efectuadas para determinar el valor recuperable. En caso de verificarse esta circunstancia, se incrementa la medición del activo al importe de menor cuantía que surja de comparar:

- la medición contable que el activo o grupo de activos hubiera tenido si nunca se hubiera contabilizado una pérdida por desvalorización, y
- su nuevo valor recuperable (50).

Las reversiones de pérdidas por desvalorización deben ser imputadas:

- i. al resultado del período: en tanto no se relacionen con activos revaluados (51),
- ii. y, en tanto se relacionen con activos revaluados:
 - como una ganancia —es decir, impacto en resultado [positivo]— hasta el importe que el activo hubiera tenido si nunca se hubiera revaluado, y
 - como un incremento del Saldo por Revaluación, por la cuantía restante (52).

El incremento en la medición de los activos —distintos de la llave de negocio— atribuible a reversiones de pérdidas por desvalorización debe reconocerse contablemente:

i. como un incremento en la medición del activo respectivo —en caso de que la comparación entre la medición contable y el valor recuperable hubiera sido efectuada al nivel de cada activo en forma individual— (53),

ii. según el siguiente orden, en caso de que la comparación —entre la medición contable y el valor recuperable— se hubiera efectuado a nivel agregado, es decir, en caso de que la comparación hubiera sido efectuada al nivel de una actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña:

a. se incrementa la medición de los activos distintos de la llave de negocio —que integran la actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña— en proporción a sus mediciones contables y en tanto la medición de ningún activo resulte superior al menor importe que surja de comparar:

- su valor recuperable, y
- la medición contable que el activo hubiera tenido si nunca se hubiera contabilizado la desvalorización previa.

b. y, de quedar un remanente por aplicación de los topes señalados, debe efectuarse un nuevo prorrateo entre los activos individuales de la actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña que no hubieran alcanzado dichos límites (54).

Las pérdidas por desvalorización de la llave de negocio no son susceptibles de reversión (55).

En caso de que una pérdida por desvalorización previamente contabilizada desaparezca —total o parcialmente— la entidad debe evaluar la pertinencia de modificar la vida útil restante del activo, su método de depreciación o su valor residual (56).

II.5. Presentación y revelaciones

En el Estado de Resultados las pérdidas por desvalorización —y reversión de dichas pérdidas por desvalorización— deben presentarse separadamente de los restantes ingresos y gastos bajo un título denominado "Pérdidas por desvalorización (o reversión de pérdidas)" (57).

Cuando la entidad hubiera reconocido contablemente pérdidas por desvalorización —o reversión de pérdidas por desvalorización—, debe revelar la siguiente información a través de notas:

a. en caso de tratarse de pérdidas por desvalorización —o reversión de pérdidas— de activos individuales: naturaleza y breve descripción de dichos activos —las Entidades Pequeñas y Medianas pueden no revelar esta información— (58),

b. en caso de tratarse de pérdidas por desvalorización de actividades generadoras de efectivo o unidades más pequeñas: descripción del grupo de activos y exteriorización de cambios —si los hubo— en la composición del agregado desde la anterior estimación del valor recuperable, información acerca de la composición actual y anterior del agregado y motivos de la modificación en la composición —las Entidades Pequeñas y Medianas pueden no revelar esta información— (59).

c. rubros y actividades generadoras de efectivo o unidades más pequeñas a las que pertenecen los respectivos activos (60),

d. si el valor recuperable es un valor neto de realización o un valor de uso; en este marco, debe informarse:

- forma de estimar el valor neto de realización —a modo de ejemplo, si se consideró el precio de un mercado activo o si la medición fue estimada de forma diferente—, y

- tasa de descuento empleada a efectos de estimar el valor de uso en el período actual y en el anterior (61).

e. circunstancias que originaron el reconocimiento contable de pérdidas por desvalorización —o reversión de pérdidas— y efectos de las referidas pérdidas por desvalorización —o de la reversión de pérdidas— (62),

f. fundamentos que justifican la imposibilidad de efectuar la comparación de la medición contable con el valor recuperable al nivel de cada activo individual —en tanto dicha comparación se hubiera efectuado al nivel de una actividad generadora de efectivo o unidad más pequeña— (63).

A través de notas debe revelarse, asimismo, la composición de las pérdidas por desvalorización —o reversión de pérdidas— clasificándolas en función del activo que las originó (64).

III. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2023): "Resolución Técnica N° 56. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la res. técnica 54", archivo pdf disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1

IFRS FOUNDATION (2023 a): "International Accounting Standard 36: Impairment of assets", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets.html/content/dam/ifrs/pul>

IFRS FOUNDATION (2023 b): "Basis for conclusions on IAS 36 Impairment of assets", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets.html/content/dam/ifrs/pul>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021 a): "Resolución 996/2021", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf> "Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA (1973): "Ley 20.337. Ley de

Cooperativas", archivo pdf disponible en:
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm>

(1) RT 56, párr. 145.

(2) El valor neto de realización es igual al valor razonable del activo —al cual deben sumarse, según corresponda, ingresos adicionales no atribuibles a la financiación que la comercialización genere por sí misma, como por ejemplo un reembolso por exportación— menos los costos directos originados en la comercialización —a modo de ejemplo, comisiones e impuesto a los ingresos brutos— (RT 56, párr. 123).

(3) El valor de uso es definido como el valor de los flujos netos de efectivo esperados que deberían surgir del uso de los activos y de su disposición al final de su vida útil —o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta— (RT 56, Glosario, "Valor de Uso").

(4) RT 56, Glosario, "Valor recuperable".

(5) La definición del valor recuperable como el importe superior que surja de comparar el precio de venta neto y el valor de uso se fundamenta en el hecho de que el importe recuperable de un activo debería reflejar el comportamiento probable de una gerencia racional. Asimismo, se establece que no deberían privilegiarse las expectativas del mercado relativas a la recuperabilidad del activo —base para el cálculo del precio de venta neto— por sobre la estimación razonable efectuada por la entidad que posee el activo en cuestión —base para la estimación del valor en uso— o a la inversa —es decir, tampoco debería privilegiarse la estimación razonable efectuada por la entidad que posee el activo por sobre las expectativas del mercado relativas a la recuperabilidad del mismo— (Basis for Conclusions on IAS 36, párr. BCZ23, la traducción es nuestra). Al respecto, se observa que una empresa puede tener información acerca de los flujos futuros de efectivo que resulte superior a la información disponible en el mercado. Asimismo, la empresa puede planear utilizar el activo de una manera diferente a las perspectivas que el mercado tiene respecto del mejor uso de ese activo (Basis for Conclusions on IAS 36, párr. BCZ17, la traducción es nuestra).

(6) Relativo a la comparación con el valor recuperable de activos distintos de los enunciados, resultan aplicables las secciones respectivas de RT 56 —es decir, resultan aplicables las secciones de RT 56 que abordan específicamente aspectos inherentes a tales activos—.

(7) Es decir, Animales Productores, Animales Reproductores y Plantas Productoras según definiciones emanadas de RT 56.

(8) RT 56, párr. 146.

(9) RT 56, párr. 148, inc. b).

(10) RT 56, párr. 148 A, inc. a).

(11) RT 56, párr. 148 A, inc. b).

(12) RT 56, párr. 149.

(13) RT 56, párr. 150.

(14) Relativo a las participaciones medidas al método del Valor Patrimonial Proporcional (VPP), la Norma Contable Profesional hace referencia a modo enunciativo a los siguientes posibles indicios de deterioro a considerar:- Dificultades financieras significativas de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societarios;- Infracciones contractuales en general, como por ejemplo incumplimientos o demoras en el pago por parte de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario,- Otorgamiento de concesiones a la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario atribuibles a motivos económicos o legales relacionados con dificultades financieras de las participadas —que no hubieran sido otorgadas en otras circunstancias—,- Probabilidad de que la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera,- Desaparición de un mercado activo para la inversión neta debido a dificultades financieras de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario (RT 56, párr. 864).

- (15) RT 56, párr. 151, inc. a).
- (16) RT 56, párr. 151, inc. b).
- (17) RT 56, párr. 151, inc. c).
- (18) Definido por la Norma Contable Profesional como el criterio según el cual una entidad puede no aplicar una norma contenida en RT 56 u otras Normas Contables en tanto tal desviación no distorsione significativamente la información contenida en los Estados Contables considerados en su conjunto (RT 56, Glosario, "Significación").
- (19) RT 56, párr. 152.
- (20) La significación debe ser evaluada según las pautas de los párrs. 81 y 82 los cuales establecen que una entidad puede no aplicar una norma contenida en RT 56 u otras normas contables en tanto esa desviación no distorsione significativamente la información contenida en los estados contables considerados en su conjunto (RT 56, párr. 153). A efectos de evaluar la significación de una desviación en los estados contables de períodos intermedios una entidad deberá:- estimar su incidencia en los estados contables del período afectado —y no la incidencia que tendría sobre los estados contables correspondientes al ejercicio completo—,- considerar que las mediciones de los estados contables de períodos intermedios se basan en estimaciones, en mayor medida que los estados contables de ejercicio (RT 56, párrs. 81 y 82).
- (21) RT 56, párr. 154.
- (22) RT 56, párr. 155, inc. a).
- (23) RT 56, párr. 155, inc. b).
- (24) RT 56, párr. 156.
- (25) RT 56, párr. 157, inc. a).
- (26) La actividad generadora de efectivo (AGE) es definida como una actividad o línea de negocios identificable que viabiliza, a través de su desarrollo por parte del ente, ingresos de efectivo independientes de otras actividades o líneas de negocios —a modo de ejemplo, actividad industrial, agropecuaria, comercial, de servicios, frutihortícola— (RT 56, Glosario, "Actividad generadora de efectivo").
- (27) La entidad puede subdividir la actividad generadora de efectivo en unidades más pequeñas y efectuar la comparación con el valor recuperable a ese nivel —es decir, al nivel de una Unidad más pequeña— en tanto la unidad identificada como más pequeña:- genere ingresos de efectivo independientes de los producidos por otros activos u otras actividades generadoras de efectivo,- incluya solamente los bienes que se utilizan a efectos de generar dichos ingresos de efectivo,- no incluya activos no relacionados entre sí —e incorporados a la unidad más pequeña a efectos de disimular pérdidas por desvalorización de algunos de ellos—,- se fundamente en un criterio de agregación de aplicación uniforme de un ejercicio a otro. (RT 56, párr. 164).
- (28) Los criterios para definir actividades generadoras de efectivo o unidades más pequeñas deben ser aplicados consistentemente, excepto que una modificación en la composición —de las actividades generadoras de efectivo y de las unidades más pequeñas— represente un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables. De corresponder, debe utilizarse el mismo criterio utilizado por la entidad en la preparación de Información por Segmentos. En notas deben revelarse los criterios utilizados en la definición de las actividades generadoras de efectivo y unidades más pequeñas (RT 56, párr. 165).
- (29) RT 56, párr. 157, inc. b).
- (30) RT 56, párr. 157, inc. c).
- (31) RT 56, párr. 157, inc. d).
- (32) Las Entidades Pequeñas o Medianas pueden reemplazar estos presupuestos por una proyección fundamentada en los resultados obtenidos en los últimos tres ejercicios

—incluido el actual— excepto que según evidencias externas surja de que dichas premisas deben modificarse (RT 56, párr. 158).

(33) RT 56, párr. 157, incs. e) y f).

(34) RT 56, párr. 157, inc. g).

(35) RT 56, párr. 157, inc. h).

(36) RT 56, párr. 157, inc. i).

(37) RT 56, párr. 157, inc. j).

(38) RT 56, párr. 159, inc. a).

(39) RT 56, párr. 159, inc. b).

(40) RT 56, párr. 160, inc. a).

(41) RT 56, párr. 160, inc. b).

(42) RT 56, párr. 161.

(43) RT 56, párr. 162.

(44) Los activos generales son definidos como aquellos [activos] que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros de todas las actividades generadoras de efectivo existentes y que son distintos del valor llave, es decir, son distintos de la llave de negocio, a modo de ejemplo la norma hace referencia a edificios de la administración general (RT 56, Glosario, "Activos generales").

(45) RT 56, párr. 163, inc. a) y párr. 163 inc. b), acápite i).

(46) RT 56, párr. 163, inc. b), acápite ii).

(47) RT 56, párr. 166.

(48) RT 56, párr. 167, inc. a).

(49) RT 56, párr. 167, inc. b).

(50) RT 56, párr. 168.

(51) RT 56, párr. 169, inc. a).

(52) RT 56, párr. 169, inc. b).

(53) RT 56, párr. 170, inc. a).

(54) RT 56, párr. 170, inc. b).

(55) RT 56, párr. 171.

(56) RT 56, párr. 172.

(57) RT 56, párr. 173.

(58) RT 56, párr. 174, inc. a) y párr. 175.

(59) RT 56, párr. 174, inc. b) y párr. 175.

(60) RT 56, párr. 174, inc. c).

(61) RT 56, párr. 174, inc. d).

(62) RT 56, párr. 174, incs. e) y f).

(63) RT 56, párr. 174, inc. g).

(64) RT 56, párr. 174, inc. h).