

2009

Fundación IFRS: Material de formación de la *NIIF para las PYMES*

Módulo 27: Deterioro del valor de los activos



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 27 *Deterioro del valor de los activos*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: [ww.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 27 *Deterioro del valor de los activos*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la *NIIF para las PYMES*. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite:

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2012 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASC”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	3
Objetivo y alcance	3
Deterioro del valor de los inventarios	4
Reversión del deterioro del valor	9
Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios	12
Indicadores del deterioro	13
Medición del importe recuperable	18
Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo	26
Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía	32
Reversión de una pérdida por deterioro del valor	39
Información a Revelar	44
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	47
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	50
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	52
Preguntas con opciones múltiples	52
Respuestas a las preguntas con opciones múltiples	56
Utilización de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso	57
Respuestas: Empleo de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso	59
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	60
Caso práctico 1	60
Respuesta al caso práctico 1	62
Caso práctico 2	64
Respuesta al caso práctico 2	65
Caso práctico 3	66
Respuesta al caso práctico 3	67
Caso práctico 4	72
Respuesta al caso práctico 4	73

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, publicada por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en la contabilización e información financiera del deterioro del valor de los activos, entre los que se incluyen inventarios, activos intangibles, plusvalías y propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* de la *NIIF para las PYMES*.

Este módulo ofrece material para introducir al aprendiz en el tema, orientarlo en el texto oficial y desarrollar su comprensión de los requerimientos a través del uso de ejemplos. Indica los juicios profesionales esenciales que se necesitan para contabilizar el deterioro del valor de los activos. El módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos, y casos prácticos para desarrollar su habilidad en la contabilización del deterioro del valor de los activos de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para el deterioro del valor de los activos como se establece en la *NIIF para las PYMES*.

Mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar el deterioro del valor de los activos de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- identificar y contabilizar el deterioro del valor de inventarios y la reversión de dicho deterioro;
- comprender los principios generales del deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios;
- identificar las condiciones en las que se debe realizar una comprobación del deterioro del valor (es decir, tanto los indicadores internos como externos de deterioro);
- realizar una comprobación del deterioro del valor, por ejemplo, medir el importe recuperable de un activo (es decir, el importe que sea mayor entre: (a) el valor razonable menos los costos de venta del activo y (b) su valor en uso);
- reconocer y medir la pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo, lo que incluye activos intangibles, plusvalías y propiedades, planta y equipo;
- comprender la contabilización para revertir el deterioro del valor de activos individuales y de los activos de una unidad generadora de efectivo;
- revelar información para cada clase de activo con deterioro del valor, y
- demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para contabilizar el deterioro del valor de los activos.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*, y
- apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*.

En la *NIIF para las PYMES*, el *Glosario* es parte de los requerimientos obligatorios.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (entre ellos, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* es establecer la contabilización e información financiera para el deterioro del valor inventarios, activos intangibles, plusvalías y propiedades, planta y equipos.

Esta sección identifica las condiciones en las que se debe registrar un deterioro del valor de inventarios. Especifica la medición de la pérdida por deterioro de inventarios y establece los requerimientos para la reversión de dicho deterioro.

Esta sección también identifica las condiciones en las que se debe realizar la comprobación del deterioro del valor en otros activos distintos de los inventarios. Especifica la medición del importe del deterioro del valor, comparando el importe en libros con el importe recuperable (es decir, el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso).

Identifica las condiciones en las que se debe realizar la comprobación del deterioro del valor en la plusvalía y los activos de una unidad generadora de efectivo.

Especifica la contabilización de la reversión de una pérdida por deterioro.

Por último, esta sección especifica las exigencias informativas cuando se registran pérdidas por deterioro del valor y reversiones de deterioro.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* de la NIIF para las PYMES se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 27. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la NIIF para las PYMES y no han sido aprobadas por el IASB.

Objetivo y alcance

- 27.1 Una **pérdida por deterioro** se produce cuando el **importe en libros** de un activo es superior a su **importe recuperable**. Esta sección se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos distintos a los siguientes, para los que se establecen requerimientos de deterioro de valor en otras secciones de esta NIIF:
- (a) **activos por impuestos diferidos** (véase la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*).
 - (b) activos procedentes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
 - (c) **activos financieros** que estén dentro del alcance de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* o la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.
 - (d) **propiedades de inversión** medidas al **valor razonable** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*).
 - (e) **activos biológicos** relacionados con la actividad agrícola, medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta (véase la Sección 34 *Actividades Especiales*).

Notas

El reconocimiento del deterioro del valor es coherente con el punto de vista según el cual, en los estados financieros con propósito general, los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso. Si los estados financieros presentaran, en contraposición a los requerimientos de la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, los importes en libros de activos con poca probabilidad de ser recuperables, sería difícil ver de qué modo podrían ser útiles para inversores, prestamistas y otros acreedores en la toma de decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.

Este módulo se centra en los requerimientos generales para el deterioro del valor de los activos, entre los que se incluyen inventarios, activos intangibles, plusvalías y propiedades, planta y equipo.

Los requerimientos generales de contabilización para los activos que se encuentran dentro del alcance de esta sección se describen en otras secciones, como el Módulo 13 *Inventarios*, el Módulo 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, el Módulo 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía* y el Módulo 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*. En particular, los párrafos 13.19, 14.8(d), 15.5, 15.10, 17.24–17.26, 18.25, 19.23(b), 20.12, 20.28, 31.8(c) y 35.10(j) especifican de forma explícita los requerimientos para el deterioro del valor de los activos de acuerdo con la Sección 27.

Una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria deberá determinar el importe reexpresado de una partida no monetaria de acuerdo con la Sección 31 *Hiperinflación* antes de comprobar el deterioro del valor del activo correspondiente.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Deterioro del valor de los inventarios

Precio de venta menos costos de terminación y venta

27.2 Una entidad evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el **importe en libros** de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares—véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados.

Notas

El importe en libros de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de venta han caído. Asimismo, el importe en libros de los inventarios podría no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o los costos a incurrir para efectuar la venta han aumentado.

El deterioro del valor de los inventarios se evalúa en cada fecha sobre la que se informa. La evaluación del deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios se realiza solo cuando existen indicadores de deterioro, los que deben evaluarse en cada fecha sobre la que se informa.

Ejemplos: Deterioro del valor de inventarios

Ej 1 Un minorista posee tres partidas de inventario (X, Y y Z) al 31 de diciembre de 20X0. Es probable que todas las partidas del inventario se vendan. Teniendo en cuenta la información suministrada en el cuadro de abajo, ¿la entidad debe registrar alguna pérdida por deterioro al 31 de diciembre 20X0?

Información suministrada por la gerencia de la entidad:

	<i>Importe en libros</i>	<i>Precio de venta esperado al momento de adquirir la partida</i>	<i>Precio de venta estimado al 31/12/20X0</i>	<i>Costos de venta estimados al 31/12/20X0</i>
	<i>u.m.⁽¹⁾</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Partida X	70 000	80 000	64 000	4000
Partida Y	86 000	88 000	94 000	10 000
Partida Z	150 000	200 000	180 000	22 000

⁽¹⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias (u.m.)”.
Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2012-07)

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

El cálculo de la pérdida por deterioro se basa en la comparación de una partida del importe en libros del inventario con su precio estimado de venta en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, como se presenta en el cuadro de abajo:

		<i>Partida X</i>	<i>Partida Y</i>	<i>Partida Z</i>
		<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Importe en libros al 31/12/20X0	(A)	70 000	86 000	150 000
Precio de venta estimado al 31/12/20X0	(B)	64 000	94 000	180 000
Costos de venta estimados al 31/12/20X0	(C)	(4000)	(10 000)	(22 000)
Precio de venta menos costo de venta	(D) = (B) menos (C)	60 000	84 000	158 000
Pérdida por deterioro para el año finalizado el 31/12/20X0	(E) = (A) menos (D)	10 000	2000	–

Para reconocer la pérdida por deterioro partida por partida al 31 de diciembre de 20X0, la entidad debería realizar el siguiente asiento para registrar el deterioro del valor:

Dr	Resultados (deterioro del valor de inventarios)	12 000 u.m. ^(a)	
	Cr Inventarios		12 000 u.m.

Reconocimiento del deterioro del valor en inventarios.

- (a) 10 000 u.m. de pérdida por deterioro de la Partida X + 2000 u.m. de pérdida por deterioro de la Partida Y = 12 000 u.m.

La evaluación del deterioro del valor debe realizarse partida por partida, a menos que resulte impracticable hacerlo. Las pérdidas por deterioro de las Partidas X e Y no se pueden compensar con la ganancia esperada de la Partida Z.

Luego de reconocer la pérdida por deterioro, el importe en libros del inventario es de: 60 000 u.m. (Partida X), 84 000 u.m. (Partida Y) y 150 000 u.m. (Partida Z).

Nota: La comparación entre el precio esperado de venta medido al momento de adquirir la partida del inventario y el precio estimado de venta medido al final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X0) no es relevante. No obstante, esa información puede ser relevante para los gerentes al momento de evaluar el desempeño del personal de ventas y las condiciones referidas al mercado, y al realizar otras actividades de administración.

Ej 2 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad que vende al por menor productos perecederos posee 1 000 000 unidades de un producto en inventario. El importe en libros de cada costo unitario es de 10 u.m. (es decir, costo por unidad antes de la evaluación del deterioro del valor).

La entidad espera vender solo 800 000 unidades de las que posee. El precio de venta esperado por unidad es de 21 u.m. Los costos de venta esperados son de 1 u.m. por unidad. ¿Debe la entidad registrar una pérdida por deterioro?

Sobre la base de la información suministrada, la entidad espera que 200 000 unidades de su inventario de productos perecederos queden sin vender. Por consiguiente, al final del periodo sobre el que se informa, la entidad debe reconocer una pérdida por deterioro (gasto) de 2 000 000 u.m. (es decir, 200 000 unidades no vendibles × costo unitario de 10 u.m.).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

No se requiere reconocer un deterioro del valor por las 800 000 unidades que la entidad espera vender, ya que el precio de venta esperado menos los costos esperados de venta de cada unidad (20 u.m.) supera su costo por unidad (10 u.m.).

Ej 3 Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad posee materias primas para consumir en el proceso de fabricación del Producto A. Antes de comprobar el deterioro del valor, la entidad registra en libros las materias primas a su costo de 100 000 u.m. Al 31 de diciembre de 20X1, el costo de reemplazo de las materias primas es de 80 000 u.m.

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad estima que costará 60 000 u.m. convertir las 100 000 u.m. de materias primas en productos terminados. Además, estima que incurrirá en 25 000 u.m. para vender dichos productos terminados. Se espera que los productos terminados se vendan por 200 000 u.m.

¿Debe la entidad registrar una pérdida por deterioro?

Sobre la base de la información suministrada, no ha habido deterioro del valor en el inventario de materias primas. El precio de venta de los productos terminados a fabricar con la materia prima menos los costos de terminación (convertir la materia prima en productos terminados) y venta es de 115 000 u.m. (es decir, 200 000 u.m. de precio de venta de los productos terminados menos 60 000 u.m. de costos de terminación menos 25 000 u.m. de costos de venta). El importe de 115 000 u.m. es superior al costo de 100 000 u.m. de las materias primas. A pesar del hecho de que el costo de reemplazo de la materia prima (80 000 u.m.) es menor que su importe en libros (costo histórico), no hay pérdida por deterioro. La comprobación del deterioro del valor se basa en una comparación entre el importe en libros (no el costo de reemplazo) y el precio de venta menos los costos de terminación y venta.

Ej 4 El 30 de septiembre de 20X6, un incendio destruyó un inventario que tenía un importe en libros de 500 000 u.m. Inmediatamente, la entidad presentó una reclamación de 700 000 u.m. por el costo de reemplazo del inventario a una compañía de seguros. Sin embargo, la compañía de seguros cuestionó la reclamación, fundamentando negligencia por parte de la entidad.

El 15 de noviembre de 20X6, las autoridades a cargo de incendios finalizaron su investigación y hallaron que la causa del incendio fue un desperfecto eléctrico. Como consecuencia de estos hallazgos, la compañía de seguros notificó a la entidad que su reclamación por 700 000 u.m. se liquidaría por completo. La compañía de seguros pagó a la entidad 700 000 u.m. el 30 de noviembre de 20X6.

¿Cómo debería la entidad contabilizar sus inventarios durante el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6?

30 de septiembre de 20X6

Dr	Resultados (deterioro del valor de inventarios)	500 000 u.m.	
	Cr Inventarios		500 000 u.m.

Eliminación del inventario destruido por el incendio (es decir, una pérdida por deterioro).

15 de noviembre de 20X6

Dr	Cuenta por cobrar	700 000 u.m.	
	Cr Resultados (compensación del seguro)		700 000 u.m.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Registro de la compensación que se debe recibir de la compañía de seguros por el inventario destruido en el incendio.

30 de noviembre de 20X6

Dr	Efectivo	700 000 u.m.	
	Cr Cuenta por cobrar		700 000 u.m.

Registro del cobro de la compensación recibida de la compañía de seguros por el inventario destruido en el incendio.

27.3 Si es **impracticable** determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida, la entidad podrá agrupar, a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.

Notas

Al medir el deterioro del valor de un inventario, las entidades no pueden elegir libremente entre la medición partida por partida y la medición por grupo de partidas. Las entidades deben usar el enfoque de partida por partida; solo podrán usar el enfoque de grupo de partidas cuando sea impracticable determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida.

La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo (véase el *Glosario*).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplo: Deterioro del valor de inventarios para un grupo de partidas

Ej 5 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 1. No obstante, en este ejemplo, es impracticable la determinación de los costos de venta partida por partida. Las tres partidas (X, Y y Z) tienen similar propósito y uso final, y se producen y comercializan en la misma área geográfica. El 31 de diciembre de 20X0, la gerencia estimó que los costos incrementales de venta no difieren por producto, y que incurrirá en costos de venta por 36 000 u.m. para vender la colección de las tres partidas por 338 000 u.m.

La entidad determina el deterioro del valor para el grupo de partidas del inventario del modo que se presenta en el cuadro a continuación:

	<i>Importe en libros</i>	<i>Precio de venta esperado al momento de adquirir la partida</i>	<i>Precio de venta estimado al 31/12/20X0</i>	<i>Costos de venta estimados al 31/12/20X0</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Grupo de partidas	306 000	366 000	338 000	36 000

El cálculo del deterioro del valor se basa en la comparación del importe en libros del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta, como se presenta en el cuadro a continuación:

	<i>Grupo de partidas u.m.</i>
Importe en libros al 31/12/20X0	(A) <u>306 000</u>
Precio de venta estimado al 31/12/20X0	(B) 338 000
Costos de venta estimados al 31/12/20X0	(C) <u>(36 000)</u>
Precio de venta menos costo de venta	(D) = (C) menos (B) <u>302 000</u>
Pérdida por deterioro para el año finalizado el 31/12/20X0	(E) = (A) menos (D) 4000

Para reconocer la pérdida por deterioro de forma grupal al 31 de diciembre de 20X0, la entidad debería realizar el siguiente asiento para registrar el deterioro del valor:

Dr Resultados	4000 u.m.	
Cr Inventarios		4000 u.m.

Reconocimiento del deterioro del valor en inventarios.

Luego de reconocer la pérdida por deterioro, el importe en libros del inventario es de 302 000 u.m.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Reversión del deterioro del valor

27.4 Una entidad llevará a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo posterior al que se informa. Cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro del valor de los inventarios hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) de forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.

Notas

Bajo ninguna circunstancia, la reversión de una pérdida por deterioro puede dar lugar a que el importe en libros de una partida de inventario se informe a un importe superior al costo que tendría si no se hubiera reconocido un deterioro del valor.

Ejemplos: Reversión del deterioro del valor de inventarios

Ej 6 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 1, y el inventario no se ha vendido al 31 de diciembre de 20X1.

Información sobre el inventario al 31 de diciembre de 20X1:

	<i>Costo</i>	<i>Pérdida por deterioro acumulada al 31/12/20X0</i>	<i>Importe en libros al 31/12/20X1 antes de comprobar la reversión del deterioro del valor</i>	<i>Precio de venta estimado al 31/12/20X1</i>	<i>Costos de venta estimados al 31/12/20X1</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Partida X	70 000	10 000	60 000	69 000	4000
Partida Y	86 000	2000	84 000	94 000	5500
Partida Z	150 000	–	150 000	175 000	26 000

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Los cálculos de deterioro del valor se presentan en el cuadro siguiente:

		<i>Partida X</i> u.m.	<i>Partida Y</i> u.m.	<i>Partida Z</i> u.m.
Costo	(A)	70 000	86 000	150 000
Pérdida por deterioro acumulada reconocida en 20X0	(B)	<u>(10 000)</u>	<u>(2000)</u>	–
Importe en libros al 31/12/20X1 antes de la comprobación del deterioro del valor	(C) = (A) menos (B)	<u>60 000</u>	<u>84 000</u>	<u>150 000</u>
Precio de venta estimado al 31/12/20X1	(D)	69 000	94 000	175 000
Costos de venta estimados al 31/12/20X1	(E)	<u>(4000)</u>	<u>(5500)</u>	<u>(26 000)</u>
Precio de venta menos costo de venta	(F) = (D) menos (E)	<u>65 000</u>	<u>88 500</u>	<u>149 000</u>
Pérdida por deterioro para el año finalizado el 31/12/20X1	(G) = (C) menos (F)	–	–	1000
Reversión de la pérdida por deterioro para el año finalizado el 31/12/20X1	(H) = (C) menos el importe menor entre (A) y (F)	5000	2000	–

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad debería realizar los siguientes asientos para registrar la reversión del deterioro del valor:

Dr Inventarios	7000 u.m. ^(a)	
Cr Resultados (reversión de deterioro del valor del periodo anterior)		7000 u.m.

Reconocimiento de la reversión del deterioro del valor de inventarios de un periodo anterior.

- (a) 5000 u.m. de reversión del deterioro del valor de la Partida X + 2000 u.m. de reversión del deterioro del valor de la Partida Y.

Nota: Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad también debería realizar los siguientes asientos para registrar la pérdida por deterioro de la Partida Z:

Dr Resultados (deterioro del valor de inventarios)	1000 u.m.	
Cr Pérdida por deterioro acumulada en inventarios		1000 u.m.

Reconocimiento del deterioro del valor en inventarios.

Luego de reconocer la reversión de la pérdida por deterioro del periodo anterior y de reconocer la pérdida por deterioro del año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, el importe en libros del inventario es de 65 000 u.m. (Partida X), 86 000 u.m. (Partida Y) y 149 000 u.m. (Partida Z).

Nota: De acuerdo con el párrafo 2.52, una entidad no compensará ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, cuando una entidad presenta un análisis del gasto utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos, la reversión de la pérdida por deterioro del periodo anterior y el reconocimiento de la pérdida por deterioro del periodo corriente se presentan por separado.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ej 7 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 6. No obstante, en este ejemplo, es impracticable la determinación de los costos de venta partida por partida, y se satisfacen los otros requerimientos para determinar el deterioro del valor de inventarios como grupo de partidas. La información sobre el inventario de la entidad se presenta en el cuadro siguiente:

	Costo	Pérdida por deterioro acumulada reconocida en 20X0	Importe en libros al 31/12/20X1 antes de comprobar el deterioro del valor	Precio de venta estimado al 31/12/20X1	Costos de venta estimados al 31/12/20X1
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Grupo de partidas	306 000	4000	302 000	338 000	35 500

Los cálculos de deterioro del valor se presentan en el cuadro siguiente:

		Grupo de partidas u.m.
Costo	(A)	306 000
Pérdida por deterioro acumulada al 31/12/20X0 antes de la comprobación del deterioro del valor	(B)	<u>(4000)</u>
Importe en libros al 31/12/20X1 antes de la comprobación del deterioro del valor	(C) = (A) menos (B)	<u>302 000</u>
Precio de venta estimado al 31/12/20X1	(D)	338 000
Costos de venta estimados al 31/12/20X1	(E)	<u>(35 500)</u>
Precio de venta menos costo de venta	(F) = (D) menos (E)	<u>302 500</u>
Pérdida por deterioro acumulada al 31/12/20X1	(G) = si (F) < (A), (F) menos (A)	(3500)
Pérdida por deterioro (reversión)	(H) = (B) menos (C) De forma alternativa, (H) = (C) menos el importe menor entre (A) y (F)	(500)

Para reconocer la reversión del deterioro del valor al 31 de diciembre de 20X1, la entidad realiza el siguiente asiento:

Dr	Pérdida por deterioro acumulada en inventarios	500 u.m. ^(a)
	Cr Resultados (reversión del deterioro del valor de inventarios del periodo anterior)	500 u.m.

Reconocimiento de la reversión del deterioro del valor en un grupo de inventarios.

Luego de reconocer la reversión de la pérdida por deterioro del periodo anterior, el importe en libros del inventario es de 302 500 u.m. (Partida X).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Principios generales

- 27.5 La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.
- 27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.

Notas

Cuando los indicadores requieren que la entidad compruebe el deterioro del valor, la entidad deberá determinar si registra una pérdida por deterioro comparando el importe en libros de un activo con su importe recuperable. El importe en libros de un activo es el importe por el que el activo se reconoce en el estado de situación financiera (véase el *Glosario*). El importe recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso (véase el *Glosario*). Si el importe en libros antes de reconocer la pérdida por deterioro es superior a su importe recuperable, la entidad reducirá el importe en libros al importe recuperable y registrará una pérdida por deterioro del valor en los resultados.

Ejemplo: Reconocimiento del deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

- Ej 8 Al 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A tiene un equipo que fue adquirido a un costo total de 26 000 u.m., cuya depreciación acumulada es de 14 000 u.m. (esto incluye una depreciación de 6000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1). El equipo tiene una vida útil estimada de cuatro años y un valor residual de 2000 u.m. El activo se deprecia de forma lineal.

El importe recuperable del activo al 31 de diciembre de 20X1 es de 11 000 u.m. La evaluación de la vida útil del equipo, el método de depreciación y el valor residual por parte de la Entidad A no es afectada por el deterioro del valor.

La Entidad A realiza el siguiente asiento para registrar el deterioro del valor de su equipo:

Dr	Resultados (pérdida por deterioro)	1000 u.m. ^(a)	
	Cr Pérdida por deterioro acumulada (equipo)		1000 u.m.

Reconocimiento del deterioro del valor de propiedades, planta y equipo.

- (a) 12 000 u.m. de importe en libros^(b) menos 11 000 u.m. de importe recuperable = 1000 u.m. de pérdida por deterioro.
- (b) 26 000 u.m. de costo menos 14 000 u.m. de depreciación acumulada al 31/12/20X1 = 12 000 u.m. de importe en libros.

Nota: Dado que existe un indicio de que el valor del equipo (activo) se puede haber deteriorado, la Entidad A debe revisar su vida útil restante, el método de depreciación o el valor residual del activo (véase el párrafo 27.10).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Indicadores del deterioro

- 27.7 Una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo **[véase: párrafo 27.9]**. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo **[véanse: párrafos 27.11 al 27.20]**. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.
- 27.8 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una entidad estimará el importe recuperable de la **unidad generadora de efectivo** a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.

Notas

En otros activos distintos de los inventarios, el primer paso para determinar si se debe reconocer una pérdida por deterioro es considerar si, en la fecha sobre la que se informa, existen indicios de que el valor del activo se ha deteriorado. En el párrafo 27.9 se analizan los indicadores de deterioro del valor. Si existiera algún indicio de deterioro del valor de un activo, la entidad deberá calcular el importe recuperable del activo.

Si no fuera posible estimar el importe recuperable de un activo individual, la entidad deberá determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. La identificación de una unidad generadora de efectivo requiere la utilización del juicio profesional. Para identificar la unidad generadora de efectivo, el énfasis se debe poner en "el grupo identificable de activos más pequeño" que genera entradas de efectivo "independientes" (párrafo 27.8).

La NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* establece la siguiente guía para identificar una unidad generadora de efectivo:⁽²⁾

- para determinar la independencia de los flujos de efectivo, una entidad considerará cómo la gerencia controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la gerencia adopta las decisiones de continuar o disponer de los activos y operaciones de la entidad (párrafo 69), y
- si existe un mercado activo para el producto de un grupo de activos, ese grupo de activos será una unidad generadora de efectivo. Si el producto se utiliza internamente, la gerencia estimará los flujos de efectivo futuros estimados relacionados con el producto, utilizando precios en condiciones de independencia mutua (párrafo 70).

⁽²⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES*, una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las *NIIF completas*.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplos: Identificación de unidades generadoras de efectivo

Ej 9 Grupo identificable de activos más pequeño⁽³⁾

Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las operaciones en una mina. El ferrocarril privado solo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor en uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.

Ej 10 Flujos de efectivo independientes⁽⁴⁾

Una entidad de autobuses presta servicios a un municipio bajo contrato, que le exige unos ciertos servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Puesto que la entidad no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables, que son en buena medida, independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo de cada ruta es la entidad en su conjunto.

Ej 11 Control de la gerencia

Una entidad posee tres hoteles en la misma ubicación. Los hoteles usan la misma estructura de precios y su propietario los publicita como alternativas. Los tres utilizan el sistema central de reservaciones de la entidad. Los huéspedes son transferidos de forma regular entre los distintos hoteles. La entidad también posee un hotel en otra ubicación. Ese hotel utiliza el sistema central de reservaciones pero no comparte la publicidad ni los huéspedes con los demás hoteles.

Los tres hoteles de la misma ubicación conformarían una única unidad generadora de efectivo porque son administrados como un solo negocio. El cuarto hotel, ubicado en otro lugar, sería otra unidad generadora de efectivo porque es probable que sea administrado de forma independiente de los otros hoteles de la entidad, y es probable que su gerencia deba rendir cuentas por la rentabilidad de dicho hotel como un negocio independiente.⁽⁵⁾

⁽³⁾ Este ejemplo ha sido tomado de lo que sigue al párrafo 67 de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

⁽⁴⁾ Este ejemplo ha sido tomado de lo que sigue al párrafo 68 de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

⁽⁵⁾ Deloitte, *iGAAP 2011 A Guide to IFRS Reporting*, Lexis Nexus, Londres, p. 482.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ej 12 Mercado activo

Una entidad fabrica el Producto 1 en el País A. Todo el Producto 1 se transfiere al País B donde se utiliza en la fabricación del Producto 2. La entidad no comercializa el Producto 1.

Si el Producto 1 tuviera un mercado activo, las operaciones en el País A serían una unidad generadora de efectivo separada. Los flujos de efectivo asociados con las operaciones en el País A se determinarían por el precio de mercado del Producto 1 (es decir, un precio en condiciones de independencia mutua).⁽⁶⁾

27.9 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) Durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- (b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien, en el mercado al que está destinado el activo.
- (c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y que disminuyan su valor razonable menos costos de venta.
- (d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la entidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad).

Fuentes internas de información

- (e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- (f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la forma en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la nueva evaluación de la vida útil de un activo como finita, en lugar de como indefinida.
- (g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.

Notas

La presencia de indicadores de deterioro del valor no siempre conducirá al reconocimiento de una pérdida por deterioro (gasto). Por ejemplo, si bien un aumento en las tasas de interés puede ser un indicador útil, puede que no derive en el deterioro del valor si la tasa de rendimiento del activo de una entidad no es afectada por el cambio en las tasas de mercado. Además, la lista anterior de indicadores internos y externos no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios de que el valor del activo puede haberse deteriorado, los que también le obligarían a

⁽⁶⁾ Ibid, pp. 478–479.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

determinar el importe recuperable del activo. La NIC 36 (párrafo 14) establece que los indicadores internos de que el valor de un activo puede haberse deteriorado incluyen evidencia sobre la información interna de:⁽⁷⁾

- (a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;
- (b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;
- (c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o
- (d) pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

La identificación de indicios de deterioro del valor es fundamental en el proceso de reconocimiento de una pérdida por deterioro. Cuando en su respuesta a los indicios internos las entidades consideren que el rendimiento futuro de los activos va a ser peor que el esperado, deberán aplicar el juicio profesional. Las entidades deberán considerar si el rendimiento será significativamente inferior a lo presupuestado previamente.⁽⁸⁾

Ejemplos: Indicadores de deterioro del valor

Ej 13 Una entidad utiliza un equipo que puede tener una alta tasa de obsolescencia. Las recientes cotizaciones de precio en el mercado de equipos usados indican que el valor de reventa del equipo de la entidad se ha reducido enormemente debido a la introducción de tecnologías nuevas y mejoradas en el equipo.

Este es un indicador externo de deterioro del valor. La caída en los precios de reventa indica que el importe recuperable del equipo de la entidad puede ser inferior a su importe en libros y que se debe realizar una comprobación del deterioro del valor.

Ej 14 Los últimos informes de producción y mantenimiento indican que la maquinaria utilizada por una entidad en sus operaciones se está desgastando a una velocidad mucho mayor que lo esperado.

Este es un indicador interno de deterioro del valor. El deterioro del estado de la maquinaria en relación con las expectativas indica que el importe recuperable del equipo de la entidad puede ser inferior a su importe en libros y que se debe realizar una comprobación del deterioro del valor.

27.10 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad debería revisar la vida útil restante, el método de **depreciación (amortización)** o el **valor residual** del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta NIIF aplicable a ese activo (por ejemplo, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

⁽⁷⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la NIIF para las PYMES, una entidad puede (pero sin obligación de hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas.

⁽⁸⁾ Véase Ernst & Young International GAAP 2011, Wiley, pp. 1082–1085.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Notas

Si, al momento de revisar la vida útil de un activo, la entidad cambia el método de depreciación (amortización) o el valor residual, se deberá ajustar el gasto por depreciación en el año del cambio (y los años futuros) para reflejar los cambios.

Primero, será necesario reconocer el gasto por depreciación del periodo de acuerdo con las nuevas estimaciones (método de depreciación, valor residual y vida útil restante) para poder arribar a un importe en libros revisado. Luego, se deberá realizar una comprobación del deterioro del valor comparando el importe en libros revisado del activo con su importe recuperable.

Ejemplo: Reconocimiento de deterioro del valor con ajustes en el valor residual

Ej 15 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 8. Sin embargo, en este ejemplo, el 31 de diciembre de 20X1, el valor residual estimado del equipo cambia de 2000 u.m. a cero.

Teniendo en cuenta la información del ejemplo 8 y un valor residual de cero, la entidad debería haber registrado inicialmente un gasto por depreciación del periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1 de 6000 u.m. (es decir, 24 000 u.m. de importe depreciable ÷ 4 años). Por consiguiente, en 20X1, la entidad reconoce el cambio en una estimación contable de la siguiente manera:

Dr	Resultados (gasto por depreciación)	750 u.m. ^(a)	
	Cr Depreciación acumulada (equipo)		750 u.m.

Incremento a 6750 u.m. de la depreciación reconocida en 20X1.

Dr	Resultados (pérdida por deterioro)	250 u.m. ^(h)	
	Cr Deterioro del valor acumulado (equipo)		250 u.m.

Reconocimiento del deterioro del valor en propiedades, planta y equipo.

- (a) 6750 u.m. de depreciación anual basada en el nuevo valor residual estimado^(b) menos 6000 u.m. de depreciación ya reconocida para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 = 750 u.m.
- (b) $(18\,000 \text{ u.m. de importe en libros al 31 de diciembre de } 20X0^{(c)} \text{ menos } 0 \text{ u.m. de valor residual}) \div 32 \text{ meses de vida útil restante}^{(e)} \times 12 \text{ meses} = 6750 \text{ u.m. de depreciación anual.}$
- (c) 26 000 u.m. de costo menos 8000 u.m. de depreciación acumulada al 31 de diciembre de 20X0^(d) = 18 000 u.m.
- (d) 14 000 u.m. de depreciación acumulada al 31 de diciembre de 20X1 menos 6000 u.m. de depreciación ya reconocida para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 = 8000 u.m.
- (e) 4 años de vida útil estimada originalmente $\times 12 \text{ meses}$ menos 16 meses depreciados hasta el 31 de diciembre de 20X0^(f) = 32 meses (vida útil esperada restante al 30 de diciembre de 20X0).
- (f) $8000 \text{ u.m. de depreciación acumulada al 31 de diciembre de } 20X0 \div 24\,000 \text{ u.m. de importe depreciable original}^{(g)} \times 4 \text{ años de vida útil estimada originalmente} \times 12 \text{ meses} = 16 \text{ meses (cantidad de meses depreciados hasta el 30 de diciembre de } 20X0).$
- (g) 26 000 u.m. de costo menos 2000 u.m. de valor residual esperado originalmente = 24 000 u.m.
- (h) 11 000 u.m. de importe recuperable menos 11 250 u.m. de importe en libros al 31 de diciembre de 20X1⁽ⁱ⁾ = 250 u.m.
- (i) 26 000 u.m. de costo menos 8000 u.m. de depreciación acumulada al 31 de diciembre de 20X0 menos 6750 u.m. de depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 = 11 250 u.m.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Medición del importe recuperable

- 27.11 El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su **valor razonable menos los costos de venta** y su **valor en uso**. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias contenidas en los párrafos 27.12 a 27.20 con relación a un activo también deben entenderse como referencias a la unidad generadora de efectivo del activo.
- 27.12 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, este no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.
- 27.13 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición.

Notas

El requerimiento de que el importe recuperable debe ser el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso se deriva de la decisión de que la medición del importe recuperable de un activo debe reflejar el comportamiento probable de una gerencia racional. El valor en uso es una medición específica de la entidad y, por lo general, requiere una buena cuota de juicio profesional basado en información específica de la entidad. Por otro lado, el valor razonable menos los costos de venta se basa en indicadores del mercado determinados de forma más objetiva. Si el valor razonable menos los costos de venta de un activo es superior a su valor en uso, pero la gerencia decide conservar el activo, la pérdida extra (la diferencia entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso) adecuadamente se sitúa en períodos posteriores porque resulta de la decisión de la gerencia en estos períodos posteriores para conservar el activo (véase el párrafo FCZ22(b) de los Fundamentos de las Conclusiones para la NIC 36).

Valor razonable menos costos de venta

- 27.14 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un acuerdo vinculante de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua o al precio de mercado en un mercado activo. Si no existiese ni un acuerdo vinculante de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que una entidad podría obtener, en la fecha sobre la que se informa, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Notas

La jerarquía de la calidad de la evidencia sobre el valor razonable menos los costos de venta de un activo en el párrafo 27.14 es similar a las variables de Nivel 1, 2 y 3 de la jerarquía de valor razonable en la NIIF 13 *Medición a Valor Razonable*. Esta jerarquía asigna la mayor prioridad a las mediciones objetivas y la menor prioridad a las mediciones inobservables.

Muchos activos tangibles y la mayoría de los intangibles no tienen un mercado activo.⁽⁹⁾ Por consiguiente, la mayoría de las estimaciones de valor razonable menos costos de venta se basarán en *estimaciones* de precios de mercado en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La entidad utilizará datos de transacciones recientes con activos similares de la misma industria y aplicará el juicio profesional para estimar el precio a pagar en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. Los costos de disposición pueden incluir costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción, costos de mover el activo y otros costos directos incrementales.⁽¹⁰⁾

Ejemplo: Estimación del valor razonable menos los costos de venta

Ej 16 Una entidad posee una flota de vehículos que utiliza para entregar sus productos. Al finalizar 20X0, un camión en particular tiene un importe en libros de 9000 u.m. (costo original de 19 000 u.m.; depreciación acumulada de 10 000 u.m.). La estimación original de la vida útil del camión es de siete años (medida a partir de la fecha en que la entidad reconoció el camión por primera vez) y el valor residual estimado es de 5000 u.m. Debido a la baja eficiencia en el consumo de combustible del camión, la entidad ha reducido enormemente su uso. El precio de mercado para camiones similares en un mercado de reventa activo es de 6000 u.m. Los costos de matrícula y título de propiedad relacionados con la venta del camión son de 200 u.m.

El cambio en el uso es un indicador interno de que el camión ha sufrido un deterioro del valor. La disminución del precio de mercado del camión es un indicador externo de deterioro del valor.

El precio de un mercado activo ofrece una estimación del valor razonable. La entidad no tiene motivos para creer que el valor en uso del camión es superior a su valor razonable menos los costos de venta. Por consiguiente, el importe recuperable del camión es de 5800 u.m. (6000 u.m. de valor razonable menos 200 u.m. de costos de venta). La entidad realiza los siguientes asientos para registrar el deterioro del valor del camión:

Dr	Resultados (deterioro del valor de vehículos)	3200 u.m. ^(a)	
	Cr Deterioro del valor acumulado (propiedades, planta y equipo)		3200 u.m.

Reconocimiento de la pérdida por deterioro en propiedades, planta y equipo.

(a) 9000 u.m. de importe en libros menos 5800 u.m. de valor razonable menos costos de venta = 3200 u.m.

⁽⁹⁾ Un mercado activo se define en el párrafo 6 de la NIC 36 como un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones: (a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas; (b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y (c) los precios están disponibles al público.

⁽¹⁰⁾ Ernst & Young, op. cit., p. 1087.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Valor en uso

- 27.15 El valor en uso es el **valor presente** de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo. El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:
- (a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas de la utilización continuada del activo y de su disposición final [**véanse: párrafos 27.16 al 27.19**], y
 - (b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros [**véase: párrafo 27.20**].

Notas

A diferencia del valor razonable, el valor en uso es una medición específica de la entidad: es el valor presente de los flujos de efectivo netos que la entidad que informa espera obtener del uso y la disposición del activo.

- 27.16 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:
- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
 - (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de esos flujos de efectivo futuros;
 - (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado actual sin riesgo;
 - (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo, y
 - (e) otros factores, como la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

Notas

La medición del valor en uso requiere que la entidad siga los siguientes cuatro pasos:

- (a) identificar la partida contable separada para la comprobación del deterioro del valor (es decir, el activo individual o la unidad generadora de efectivo particular);
- (b) estimar los flujos de efectivo futuros esperados;
- (c) determinar la tasa de descuento adecuada, y
- (d) sumar los flujos de efectivo esperados y aplicar la tasa de descuento para arribar al valor en uso.⁽¹¹⁾

- 27.17 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:
- (a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
 - (b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo salidas de efectivo para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, al activo, y
 - (c) flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

⁽¹¹⁾ Véase Deloitte iGAAP 2011 *A Guide to IFRS Reporting*, Lexis Nexis, Londres.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

La entidad puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una entidad puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.

- 27.18 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:
- (a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni
 - (b) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.
- 27.19 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:
- (a) una reestructuración futura a la que una entidad no se ha comprometido todavía, o
 - (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

Notas

La gerencia debe evaluar la razonabilidad de las hipótesis sobre las cuales están basadas sus proyecciones de flujos de efectivo presentes para medir el valor en uso.

Las hipótesis deben ser congruentes con sucesos pasados reales (a menos que las circunstancias hayan cambiado). Las estimaciones de la gerencia sobre los flujos de efectivo futuros deben basarse en las previsiones más recientes, para un periodo máximo de cinco años (a menos que las previsiones para periodos más largos sean fiables).

Los flujos de efectivo futuros se estiman a partir de los presupuestos y previsiones, y se proyectan utilizando una tasa de crecimiento para los años posteriores. Como se muestra en el cuadro a continuación (donde los flujos de efectivo de 20X1 a 20X6 se descuentan hasta su valor presente el 31 de diciembre de 20X0), la tasa de crecimiento es constante o decae después de los años presupuestados o las previsiones (a menos que exista información objetiva que respalde un aumento) dado que es poco probable que tasas de crecimiento mayores al promedio se mantengan en el largo plazo por el ingreso de competidores al mercado (párrafos 34 a 38 de la NIC 36).⁽¹²⁾

⁽¹²⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES*, una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas.
Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES* (versión 2012-07)

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Estimación de flujos de efectivo

Ejercicio	Tasa de crecimiento	Flujos de efectivo u.m.	Factor de actualización al 15% de descuento	Flujos de efectivo futuros descontados u.m.
20X1		125	0,86957 ^(a)	109
20X2		130	0,75614 ^(b)	98
20X3		144	0,65752 ^(c)	95
20X4	-2%	141	0,57174 ^(d)	81
20X5	-5%	134	(0,49718) ^(e)	67
20X6		(75)	0,43233 ^(f)	(32)
Valor en uso				416

(a) $1 \div (1 + 15\%)^1$

(b) $1 \div (1 + 15\%)^2$

(c) $1 \div (1 + 15\%)^3$

(d) $1 \div (1 + 15\%)^4$

(e) $1 \div (1 + 15\%)^5$

(f) $1 \div (1 + 15\%)^6$

Las estimaciones de los flujos de efectivo por parte de la gerencia deben guiarse por los siguientes principios:

- Las proyecciones de efectivo deben representar la mejor estimación de la gerencia, para reflejar las condiciones que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. En los periodos 20X1–20X3, los presupuestos financieros predicen un aumento en los flujos de efectivo netos, seguido de una disminución de la tasa de crecimiento (sobre el periodo anterior) del 2 por ciento en 20X4 y del 5 por ciento en 20X5.
- Los flujos de efectivo deben reflejar el uso continuado e incluir las salidas de efectivo al final de la vida útil de un activo (estimadas en 75 u.m. en 20X6). Las estimaciones del activo tienen en cuenta su estado actual.

27.20 La tasa (tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que refleje las evaluaciones actuales del mercado:

- del valor temporal del dinero, y
- de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

La tasa (tasas) de descuento empleada para medir el valor en uso de un activo no reflejarán los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros para evitar una doble contabilización.

Notas

La tasa de descuento elegida debe capturar el valor temporal del dinero y la estimación de otros riesgos por parte de la entidad, incluidos los que son específicos al activo pero que no se reflejan en la estimación de los flujos de efectivo futuros.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Determinación de la tasa de descuento⁽¹³⁾

La tasa de descuento a utilizar es una tasa antes de impuesto que refleja las evaluaciones actuales de mercado del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del activo para el cual no se han ajustado los flujos de efectivo futuros.

La tasa de descuento representa la tasa que el mercado utilizaría en una inversión igualmente riesgosa. La tasa se estima a partir de lo siguiente:

- (a) la tasa implícita en transacciones actuales del mercado para activos similares, o
- (b) el costo medio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un activo (o activos) con potencial de servicio y riesgos similares a los del activo en consideración.

Es poco probable que dichas tasas estén disponibles con frecuencia. Por ello, la entidad podría estimar una tasa de mercado comenzando con:

- (a) el costo medio ponderado del capital de la entidad (por ejemplo, usando el modelo de precios de los activos financieros o CAPM);
- (b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad, y
- (c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

Luego de esto, la tasa usada como punto de partida tendrá que ajustarse para reflejar:

- (a) la forma en que el mercado evaluaría los riesgos asociados con los flujos de efectivo estimados (por ejemplo, riesgo de precio, moneda y país), y
- (b) la exclusión de dichos riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo o para los cuales los flujos de efectivo ya han sido ajustados.

Valor presente esperado: ajuste de la tasa de descuento⁽¹⁴⁾

La gerencia de una entidad desea predecir un conjunto de flujos de efectivo que representen la probabilidad media ponderada de los flujos de efectivo (es decir, los flujos de efectivo esperados). El cuadro a continuación muestra un conjunto de flujos de efectivo. Supongamos que la tasa de interés sin riesgo para un conjunto de flujos de efectivo con un horizonte de un año es del 5 por ciento. La prima del riesgo sistemático para un activo con el mismo perfil de riesgo es del 3 por ciento.

<i>Flujos de efectivo posibles durante un año u.m.</i>	<i>Probabilidad</i>	<i>Flujos de efectivo ponderados por la probabilidad u.m.</i>
500	15%	75
800	60%	480
900	25%	225
Total		780

Método 1: Ajustar los flujos de efectivo para reflejar el riesgo (de mercado) sistemático. Es probable que no haya información de mercado para indicar de forma directa el importe del ajuste por riesgo. No obstante, se puede usar un modelo de valoración de activos para estimar la tasa. La prima del riesgo sistemático (3 por ciento) se puede usar para calcular los flujos de efectivo esperados ajustados para reflejar el riesgo, de la siguiente manera:

⁽¹³⁾ Este material se extrajo de Deloitte iGAAP 2011 A *Guide to IFRS Reporting*, Lexis Nexis, Londres, pp. 513–517.

⁽¹⁴⁾ Este ejemplo se basa en la NIIF 13, Apéndice B, párrafos B23 a B30.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Flujos de efectivo esperados ajustados para reflejar el riesgo = 758 u.m.
(780 u.m. menos 22 u.m.)^(a)

^(a) 22 u.m. = (780 u.m. menos [780 u.m. x (1,05/1,08)]).

Valor en uso = flujos de efectivo ajustados para reflejar el riesgo descontados a la tasa sin riesgo
= 758 u.m./1,05 = 722 u.m.

Método 2: los flujos de efectivo esperados no se ajustan para reflejar el riesgo (de mercado) sistemático, sino que el ajuste por el riesgo se incluye en la tasa de descuento.

Tasa de descuento ajustada para reflejar el riesgo = 8% (5% de tasa sin riesgo + 3% de prima del riesgo sistemático)

Valor en uso = 722 u.m. (es decir, 780 u.m./1,08).

Nota: Por razones de simplicidad, en este módulo se ignoran los impuestos. Por consiguiente, se utilizan tasas de descuento antes de impuestos. El IASB explica, "Cuando la base usada para estimar la tasa de descuento sea después de impuestos, esa base se ajustará para reflejar una tasa antes de impuestos. En teoría, el descuento de los flujos de efectivo después de impuestos a una tasa de descuento después de impuestos y el descuento de los flujos de efectivo antes de impuestos a una tasa de descuento antes de impuestos debe dar el mismo resultado, siempre que la tasa de descuento antes de impuestos sea la tasa de descuento después de impuestos ajustada para reflejar el importe y vencimiento específicos de los flujos futuros de efectivo. La tasa de descuento antes de impuestos no siempre es la tasa de descuento después de impuestos antes de una tasa estándar de impuesto. La tasa de descuento antes de impuestos difiere de la tasa de descuento después de impuestos antes de la tasa de descuento después de impuestos estándar en función de la tasa impositiva, la tasa de descuento después de impuestos, el vencimiento de los flujos de efectivo de los impuestos futuros y la vida útil de los activos" (párrafos A20 del Apéndice A y FCZ85 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplo: Estimación del valor en uso

Ej 17 A finales del 20X0, una entidad procede a comprobar el deterioro del valor en una de sus máquinas. La máquina se compró cinco años atrás por 300 000 u.m., cuando su vida útil se estimaba en 15 años y el valor residual estimado era cero. Al 31 de diciembre de 20X0, luego de reconocer el cargo por depreciación para 20X0, el importe en libros de la máquina es de 200 000 u.m. y su vida útil restante es de 10 años.

El valor en uso de la máquina se calcula utilizando una tasa de descuento antes de impuestos del 14 por ciento anual. Los presupuestos aprobados por la gerencia reflejan los costos estimados necesarios para mantener el nivel de beneficios económicos que se espera surjan de la máquina en su estado actual.⁽¹⁵⁾

Por razones de simplicidad, supongamos que los flujos de efectivo futuros esperados tienen lugar al final de cada periodo contable. A continuación, se muestra una estimación del valor en uso de la máquina a finales del 20X0:

Ejercicio	Flujo de efectivo futuro ponderado por la probabilidad u.m.	Factor de actualización 14% ^(a)	Flujo de efectivo descontado u.m.
20X1	19 949	0,877193	19 949
20X2	19 305	0,769468	19 306
20X3	18 084	0,674972	18 085
20X4	21 016	0,592080	21 017
20X5	20 767	0,519369	20 767
20X6	19 115	0,455587	19 116
20X7	17 369	0,399637	17 369
20X8	16 596	0,350559	16 597
20X9	14 540	0,307508	14 541
20Y0 ^(b)	12 568	0,269744	12 568
Valor en uso			179 314

- (a) El factor de actualización se calcula como $k = 1 \div (1 + i)^n$, donde i es la tasa de descuento y n es la cantidad de periodos a descontar (por ejemplo, para 20Y0 el factor de actualización (k_{20Y0}) se calcula de la siguiente manera: $1 \div (1 + 0,14)^{10} = 1 \div (1,14)^{10} = 1 \div 3,707221 = 0,269744$).
- (b) El flujo de efectivo futuro esperado para el año 20Y0 incluye 2500 u.m. que se espera se paguen por la disposición del activo al final de su vida útil. Cabe observar que el valor residual es cero porque se espera que la máquina sea dada de baja por inútil al final de 20Y0.

Teniendo en cuenta que el valor razonable menos los costos de venta es inferior al valor en uso^(c), el cálculo de la pérdida por deterioro al final de 20X0 es el siguiente:

Importe en libros antes de la pérdida por deterioro de valor	200 000 u.m.
menos importe recuperable	(179 314 u.m.)
Pérdida por deterioro	20 686 u.m.
Importe en libros después del deterioro del valor (es decir, importe recuperable)	179 314 u.m.

- (c) Suponiendo que el valor razonable menos los costos de venta de la máquina sea inferior a su valor en uso, el valor en uso será el importe recuperable.

⁽¹⁵⁾ Este ejemplo es una adaptación del Ejemplo 6 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIC 36. Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2012-07)

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

La entidad reconocerá la pérdida por deterioro al 31 de diciembre de 20X0 de la siguiente manera:

Dr Resultados (pérdida por deterioro)	20 686 u.m.	
Cr Deterioro del valor acumulado (máquina)		20 686 u.m.

Reconocimiento de la pérdida por deterioro en propiedades, planta y equipo.

Como consecuencia de la pérdida por deterioro reconocida el 31 de diciembre de 20X0, el importe en libros de la máquina inmediatamente después de reconocer el deterioro del valor es igual al importe recuperable de la máquina (es decir, 179 314 u.m.). En este caso, en los periodos posteriores (es decir, 20X1–20Y0), suponiendo que todas las variables permanezcan iguales al final de 20X0, el importe depreciable será de 179 314 u.m. (véase el párrafo 17.18), de modo que el cargo por depreciación será de 17 931 u.m. por año (es decir, 179 314 u.m. ÷ 10 años).

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

- 27.21 Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de esta. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en el siguiente orden:
- en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo, y
 - a continuación, se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad generadora de efectivo.

Notas

Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos (párrafo 27.8). El deterioro del valor de un activo no se comprueba de forma independiente cuando genera entradas de efectivo, sino que se comprueba solamente en combinación con otros activos como parte de una unidad generadora de efectivo. La mayoría de los activos no cumplen los requisitos para la comprobación del deterioro de su valor de forma independiente.⁽¹⁶⁾

El enfoque para identificar y contabilizar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo coincide con el de un activo individual. Si, al final del periodo sobre el que se informa, existen indicadores de deterioro del valor, la entidad deberá comparar el importe en libros de la unidad generadora de efectivo con su importe recuperable. Si el importe en libros de la unidad generadora de efectivo es superior a su importe recuperable, la diferencia (es decir, una pérdida por deterioro) se reconocerá como un gasto en resultados. La entidad también deberá distribuir la pérdida por deterioro a los activos de la unidad generadora de efectivo de acuerdo con el párrafo 27.21.

Otro factor relevante para la comprobación del deterioro del valor en algunas unidades generadoras de efectivo es la distribución de la plusvalía a unidades generadoras de efectivo. Cuando la plusvalía se distribuye a una unidad generadora de efectivo, cualquier pérdida por deterioro reconocida reducirá primero la plusvalía. Al utilizar este enfoque, la entidad simplemente asume que el valor de la plusvalía se ha deteriorado y la da de baja antes de reducir el importe en libros de los otros activos.

⁽¹⁶⁾ KPMG, *Insights into IFRS 2011*, Sweet and Maxwell, Londres, p. 722.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplos: Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

Ej 18 Una entidad fabrica un producto en un proceso continuo utilizando tres máquinas, es decir, el producto de la Máquina A es el insumo (materia prima) de la Máquina B, cuyo producto es la materia prima de la Máquina C. El producto de la Máquina C es el único producto susceptible de venta de la entidad. Luego de reconocer una depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, el importe en libros de las Máquinas A, B y C son los siguientes:

Partidas de activo	Máquina A	Máquina B	Máquina C	Unidad generadora de efectivo (compuesta por las Máquinas A, B y C)
Importe en libros	13 000 u.m.	29 250 u.m.	22 750 u.m.	65 000 u.m.
Importe en libros de la partida en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (%)	20%	45%	35%	

La entidad debe llevar a cabo una comprobación del deterioro del valor debido a un bajón significativo en el mercado para sus productos.

No existe un mercado activo para los productos fabricados por las Máquinas A y B. Las Máquinas A, B y C son activos de una unidad generadora de efectivo para la que se ha realizado una comprobación del deterioro del valor.

El valor en uso de la unidad generadora de efectivo se estima de la siguiente manera:

	Flujo de efectivo futuro estimado ponderado por la probabilidad ^(a) u.m.	Descontado al 11% ^(b) u.m.
20X2	14 165	12 761
20X3	12 450	10 105
20X4	10 550	7 714
20X5	10 340	6 811
20X6	9 500	5 638
20X7	22 390	11 971
Valor en uso		55 000

(a) Por razones de simplicidad, supongamos que todos los flujos de efectivo tendrán lugar al final de cada periodo. Las estimaciones de los flujos de efectivo reflejan la probabilidad de que sean recibidos (véase el ejemplo 17).

(b) El valor presente se calcula como $PV = FV \div (1 + i)^n$, donde FV es el importe de los flujos de efectivo futuros esperados, i es la tasa de descuento y n es el periodo de descuento (por ejemplo, el valor presente del flujo de efectivo futuro de 20X7 se calcula de la siguiente manera: $22\,390 \text{ u.m.} \div (1 + 0,11)^6 = 22\,390 \text{ u.m.} \div (1,11)^6 = 22\,390 \text{ u.m.} \div 1,8704146 = 11\,971 \text{ u.m.}$).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

A continuación se detalla la determinación del deterioro del valor y la distribución de la pérdida por deterioro a las Máquinas A, B y C, y el nuevo importe en libros después del deterioro del valor:

	<i>u.m.</i>
Importe en libros	65 000
Importe recuperable ^(c)	55 000
Pérdida por deterioro	<u>10 000</u>

<i>Partidas de activo</i>	<i>Importe en libros de la partida en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (%)</i>	<i>Deterioro del valor Distribución u.m.</i>
Máquina A	20%	2000
Máquina B	45%	4500
Máquina C	35%	<u>3500</u>
Total		10 000

(c) Se supone que el valor razonable menos los costos de venta de la unidad generadora de efectivo es inferior a su valor en uso.

A continuación, se detallan los nuevos importes en libros de las Máquinas A, B y C inmediatamente después de reconocer la pérdida por deterioro.

	<i>Máquina A</i>	<i>Máquina B</i>	<i>Máquina C</i>
Importe en libros de las partidas en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (%)	20%	45%	35%
Importe en libros antes del deterioro de valor	13 000 u.m.	29 250 u.m.	22 750 u.m.
Pérdida por deterioro	<u>(2000 u.m.)</u>	<u>(4500 u.m.)</u>	<u>(3500 u.m.)</u>
Importe en libros tras reconocer la pérdida por deterioro de valor	11 000 u.m.	25 250 u.m.	19 250 u.m.

Ej 19 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 18. Sin embargo, en este ejemplo, al 31 de diciembre de 20X1, la unidad generadora de efectivo también tiene una plusvalía de 7220 u.m.

La pérdida por deterioro se distribuye primero a la plusvalía (7220 u.m.) y luego a los otros activos de la unidad generadora de efectivo de forma proporcional para reflejar el importe en libros de cada activo en dicha unidad (véase el párrafo 27.21).

La pérdida por deterioro restante de 2780 u.m. (es decir, deterioro del valor total de 10 000 u.m. menos 7220 u.m. distribuido a la plusvalía) se distribuye a las Máquinas A, B y C de la siguiente manera:

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

<i>Partidas de activo</i>	<i>Importe en libros antes del deterioro de valor</i>	<i>Importe en libros de la partida en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (%)</i>	<i>Distribución del deterioro del valor</i>
	<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>
Máquina A	13 000	20%	556
Máquina B	29 250	45%	1251
Máquina C	22 750	35%	973
Total	65 000		2780

A continuación, se detallan los nuevos importes en libros de la plusvalía y las Máquinas A, B y C inmediatamente después de reconocer la pérdida por deterioro.

	<i>Plusvalía</i>	<i>Máquina A</i>	<i>Máquina B</i>	<i>Máquina C</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Importe en libros antes del deterioro de valor	7220	13 000	29 250	22 750
Pérdida por deterioro	(7220)	(556)	(1251)	(973)
Importe en libros tras reconocer la pérdida por deterioro de valor	0	12 444	27 999	21 777

27.22 Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:

- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- (b) su valor en uso (si se pudiese determinar), y
- (c) cero.

27.23 Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del párrafo 27.22, se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Notas

Al distribuir una pérdida por deterioro entre los activos de una unidad generadora de efectivo, una entidad no debe disminuir el valor de un activo por debajo de su valor razonable menos los costos de venta, su valor en uso o cero. Por lo tanto, la entidad deberá realizar una medición inicial del importe en libros de cada activo luego de distribuir la pérdida por deterioro de forma proporcional (véase el ejemplo 18 anterior). Si el importe en libros resultante es inferior al mayor entre el valor razonable menos los costos de venta, el valor en uso o cero de un activo, la distribución del deterioro del valor de ese activo en particular se limitará a un importe que no reduzca el importe en libros por debajo del mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, el valor en uso o cero. De acuerdo con el párrafo 27.23, el importe del deterioro del valor no distribuido a ese activo en particular se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos que componen la unidad generadora de efectivo.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplos: Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

Ej 20 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 18. No obstante, en este ejemplo, el valor razonable menos los costos de venta de la Máquina A al 31 de diciembre de 20X1 se determina en 12 500 u.m. La gerencia no podría determinar ni el valor razonable menos los costos de venta ni el valor en uso de ningún otro activo individual dentro de la unidad generadora de efectivo.

Como se muestra en el ejemplo 18, la distribución proporcional de la pérdida por deterioro a la Máquina A es de 2000 u.m. (es decir, 10 000 u.m. de deterioro del valor total de la unidad generadora de efectivo \times 20% del importe en libros de la Máquina A en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo).

<i>Partidas de activo</i>	<i>Importe en libros antes del deterioro de valor</i>	<i>Importe en libros de la partida en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (%)</i>	<i>Deterioro del valor nominal Distribución</i>	<i>Importe en libros nominal tras reconocer la pérdida por deterioro de valor</i>
	<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Máquina A	13 000	20%	2000	11 000
Máquina B	29 250	45%	4500	25 250
Máquina C	22 750	35%	3500	19 250
Total	65 000		10 000	55 000

No obstante, esta distribución reduciría el importe en libros de la Máquina A a 11 000 u.m. (es decir, 13 000 u.m. de importe en libros antes del deterioro del valor menos 2000 u.m. de deterioro del valor), lo cual es inferior a su valor razonable menos los costos de venta de 12 500 u.m. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 27.22(a), la pérdida por deterioro distribuida a la Máquina A se limita a 500 u.m. (es decir, 13 000 u.m. de importe en libros antes del deterioro del valor menos 12 500 u.m. de valor razonable menos costos de venta).

La pérdida por deterioro restante de 1500 u.m. (es decir, 2000 u.m. menos 500 u.m. distribuido a la Máquina A) se distribuye a las Máquinas B y C sobre la base del importe en libros de cada máquina en relación con el importe en libros total de las dos máquinas, de la siguiente manera:

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

<i>Partidas de activo</i>	<i>Importe en libros nacional tras reconocer la pérdida por deterioro de valor u.m.</i>	<i>Importe en libros de la partida en relación con el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (%)</i>	<i>Distribución del deterioro del valor u.m.</i>
Máquina B	25 250	56,25%	844
Máquina C	19 250	43,75%	656
Total	44 000		1500

A continuación, se muestra la pérdida por deterioro total distribuida a cada máquina, junto con los importes en libros de las Máquinas A, B y C inmediatamente después de reconocer la pérdida por deterioro.

<i>Partidas de activo</i>	<i>Importe en libros antes del deterioro de valor u.m.</i>	<i>Primera distribución del deterioro del valor u.m.</i>	<i>Segunda distribución del deterioro del valor u.m.</i>	<i>Deterioro del valor total u.m.</i>	<i>Importe en libros tras reconocer la pérdida por deterioro de valor u.m.</i>
Máquina A	13 000	500	0	500 u.m.	12 500
Máquina B	29 250	4500	844	5344	23 906
Máquina C	22 750	3500	656	4156	18 594
Total	65 000	8500	1500	10 000	55 000

Ej 21 Los hechos son iguales a los del ejemplo 20 (el valor razonable menos los costos de venta de la Máquina A se determina en 12 500 u.m.). No obstante, en este ejemplo, el valor razonable menos los costos de venta de la Máquina B al 31 de diciembre de 20X1 se determina en 24 000 u.m. La gerencia no podría determinar ni el valor razonable menos los costos de venta ni el valor en uso de la Máquina C.

Como se muestra en el ejemplo 20, la pérdida por deterioro distribuida a la Máquina A se limita a 500 u.m. (es decir, 13 000 u.m. de importe en libros antes del deterioro del valor menos 12 500 u.m. de valor razonable menos los costos de venta). La pérdida por deterioro restante de 9500 u.m. (es decir, 10 000 u.m. de deterioro del valor total a distribuir menos 500 u.m. distribuido a la Máquina A) se debe distribuir a las Máquinas B y C .

La distribución prorrateada de la pérdida por deterioro restante a la Máquina B es de 844 u.m. (es decir, 1500 u.m. de deterioro del valor restante de la unidad generadora de efectivo \times 56,25% de importe en libros de la Máquina B) en relación con el importe en libros del otro activo de la unidad generadora de efectivo (ejemplo 20).

No obstante, esto reduciría el importe en libros de la Máquina B a 23 906 u.m. (es decir, 29 250 u.m. de importe en libros antes del deterioro del valor menos 5344 u.m. de deterioro del valor), lo cual es inferior a su valor razonable menos los costos de venta (24 000 u.m.). Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 27.22(a), la pérdida por deterioro distribuida a la Máquina B se limita a 5250 u.m. (es decir, 29 250 u.m. de importe en libros antes del deterioro del valor

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

menos 24 000 u.m. de valor razonable menos costos de venta). En lugar de la pérdida por deterioro de 5344 u.m. (4500 u.m. + 844 u.m.) distribuida a la Máquina B en el ejemplo 20, la pérdida por deterioro es de 5250 u.m. (4500 u.m. + 750 u.m.). La pérdida por deterioro restante de 94 u.m. (es decir, 844 u.m. menos 750 u.m.) se debe distribuir a la Máquina C.

A continuación, se muestra la pérdida por deterioro total distribuida a cada máquina, junto con los importes en libros de las Máquinas A, B y C inmediatamente después de reconocer la pérdida por deterioro.

<i>Partidas de activo</i>	<i>Importe en libros antes del deterioro de valor</i>	<i>Primera distribución del deterioro del valor</i>	<i>Segunda distribución del deterioro del valor</i>	<i>Tercera distribución del deterioro del valor</i>	<i>Deterioro del valor total</i>	<i>Importe en libros tras reconocer la pérdida por deterioro de valor</i>
Máquina A	13 000 u.m.	500 u.m.	0		500 u.m.	12 500 u.m.
Máquina B	29 250 u.m.	4500 u.m.	750 u.m.		5250 u.m.	24 000 u.m.
Máquina C	22 750 u.m.	3500 u.m.	656 u.m.	94	4250 u.m.	18 500 u.m.
Total	65 000 u.m.	8500 u.m.	1406 u.m.	94	10 000 u.m.	55 000 u.m.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía

27.24 La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo a una entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos. Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía no puede medirse directamente. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía debe derivarse de la medición del valor razonable de las unidades generadoras de efectivo de las que la plusvalía es una parte.

27.25 Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de si se asignan o no otros activos o pasivos de la entidad adquirida a esas unidades.

Notas

Normalmente, la distribución de la plusvalía debe tener lugar en el ejercicio económico en el que se realiza la adquisición (y debe finalizar antes de que termine el primer ejercicio económico posterior a la adquisición). La plusvalía adquirida puede relacionarse con una sola UGE o con un grupo de UGE.⁽¹⁷⁾

La distribución de la plusvalía entre cada unidad generadora de efectivo que se espera que se beneficie de las sinergias de la combinación de negocios puede requerir el uso de juicios profesionales significativos al momento de la adquisición (es decir, la fecha de adquisición) en que surge la plusvalía. La plusvalía puede ser atribuible a una serie de unidades generadoras de

⁽¹⁷⁾ PricewaterhouseCoopers *Manual of Accounting IFRS 2011*, CCH, Londres, párrafos 18.225.16; 18.225.21.
Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2012-07)

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

efectivo diferentes del grupo mayor, algunas de las cuales pueden haber sido unidades preexistentes de la entidad adquiriente.

Ejemplos: Distribución de la plusvalía entre unidades generadoras de efectivo para comprobar el deterioro del valor

- Ej 22** El 1 de enero de 20X1, la Entidad A adquirió la Entidad Z. Como resultado de la combinación de negocios, la Entidad Z se convirtió en subsidiaria sin accionistas minoritarios de la Entidad A. Las Entidades A y Z tienen una unidad generadora de efectivo cada una. De la combinación de negocios, surgió una plusvalía de 1000 u.m., cuyo total es atribuible a las sinergias de la combinación que se espera que se produzcan en la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z solamente.

A los fines de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía de 1000 u.m. se distribuye a la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z. A la unidad generadora de efectivo de la Entidad A no se distribuye ninguna plusvalía.

- Ej 23** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 22. No obstante, en este ejemplo, la totalidad de la plusvalía es atribuible a las sinergias de la combinación que se espera que se produzcan en la unidad generadora de efectivo de la Entidad A solamente.

A los fines de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía de 1000 u.m. se distribuye a la unidad generadora de efectivo de la Entidad A. A la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z no se distribuye ninguna plusvalía.

- Ej 24** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 22. No obstante, en este ejemplo, el 60 por ciento de la plusvalía es atribuible a las sinergias de la combinación que se espera que se produzcan en la unidad generadora de efectivo de la Entidad A solamente. El resto de la plusvalía es atribuible a las sinergias de la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z.

A los fines de comprobar el deterioro del valor, se distribuye una plusvalía de 600 u.m. a la unidad generadora de efectivo de la Entidad A y una plusvalía de 400 u.m. a la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z.

- 27.26 Parte del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo es atribuible a la participación no controladora en la plusvalía. Con el propósito de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total, el importe en libros de la unidad se ajustará a efectos prácticos, antes de compararse con el valor recuperable correspondiente, incrementando el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros ajustado a efectos prácticos, se comparará después con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si el valor de ésta se ha deteriorado o no.

Notas

La determinación del importe en libros de la plusvalía y la distribución de esta entre unidades generadoras de efectivo puede requerir el uso de juicios profesionales significativos al momento de la combinación de negocios que dio origen a la plusvalía, y posteriormente al realizar la comprobación del deterioro del valor.

Para llevar a cabo la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía en una unidad generadora de efectivo con participación no controladora, se deben seguir varios pasos:

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

- (a) El importe en libros de la unidad generadora de efectivo se ajusta nocionalmente para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora.
- (b) El importe en libros nocional de la unidad generadora de efectivo se compara con su importe recuperable.
- (c) Si el importe recuperable es inferior al importe en libros, se calcula una pérdida por deterioro.
- (d) La pérdida por deterioro calculada se reduce por el importe atribuible a la plusvalía de la parte no controladora para calcular la pérdida por deterioro a reconocer.
- (e) La pérdida por deterioro a reconocer reduce, en primer lugar, la plusvalía reconocida por la entidad controladora y luego, los activos no monetarios de manera proporcional.⁽¹⁸⁾

Ejemplo: Ajuste nocional del importe en libros de la plusvalía para participaciones no controladoras

Ej 25 El 30 de diciembre de 20X1, la Entidad A adquirió el 75 por ciento de la Entidad Z. Como resultado de la combinación de negocios, la Entidad Z se convirtió en subsidiaria de la Entidad A. Las Entidades A y Z tienen una unidad generadora de efectivo cada una. De la combinación de negocios, surgió una plusvalía de 750 u.m., cuyo total es atribuible a las sinergias de la combinación que se espera que se produzcan en la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z solamente.

En el estado consolidado de situación financiera del grupo (que presenta a las Entidades A y Z como una sola entidad), las participaciones no controladoras se miden por su participación proporcional (25 por ciento) en el importe en libros grupal de los activos netos de la Entidad B sin incluir la plusvalía.

Si se realizara una comprobación del deterioro del valor en la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z al 31 de diciembre de 20X1, el activo de plusvalía de 750 u.m. distribuido a la unidad generadora de efectivo de la Entidad Z se ajustaría, solo con el propósito de comprobar el deterioro del valor a nivel grupal, en 250 u.m. hasta las 1000 u.m. (es decir, se incrementaría nocionalmente para incluir la plusvalía atribuible a la participación del 25 por ciento de las participaciones no controladoras en la unidad generadora de efectivo).

Ejemplo: Pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo con plusvalía distribuida

Ej 26 El 31 de enero de 20X1, la Entidad T adquiere el 100% de los derechos de voto en la Entidad M por 10 000 u.m. La Entidad M cuenta con fábricas en tres países. Los datos a continuación pertenecen al finalizar el 20X1.⁽¹⁹⁾

	<i>Distribución del precio de compra</i>	<i>Valor razonable de activos identificables</i>	<i>Plusvalía</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Operaciones en el País A	3000	2000	1000
Operaciones en el País B	2000	1500	500
Operaciones en el País C	5000	3500	1500

⁽¹⁸⁾PricewaterhouseCoopers, op. cit., párrafo 18.225.42 y 43.

⁽¹⁹⁾ Este caso se basa en el ejemplo 2 de los Ejemplos Ilustrativos de la NIC 36. Se ignoran los efectos impositivos.
Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (versión 2012-07)

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

La plusvalía que surgió de la adquisición de la Entidad M ha sido distribuida entre tres unidades generadoras de efectivo (Países A, B y C).

Durante 20X2 es elegido un nuevo gobierno en el País A. Este aprueba ciertas leyes que restringen significativamente las exportaciones del principal producto que fabrica la Entidad T y sus subsidiarias (es decir, el Grupo T). Como resultado de esto, se estima que en un futuro cercano la producción del Grupo T en el País A se recortará un 40 por ciento. Las importantes restricciones a la exportación, y el recorte consiguiente de la producción, obligan al Grupo T a estimar, a finales de 20X2, el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo del País A. La gerencia estima las previsiones de flujos de efectivo para las operaciones del País A y determina el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo en 1360 u.m. Los importes en libros de la plusvalía y los activos identificables del País A son de 800 u.m. y 1833 u.m., respectivamente. La Entidad T amortiza con el método lineal los activos identificables depreciables en el País A durante 12 años, y la plusvalía durante cinco años.

El cálculo y distribución de la pérdida por deterioro para la unidad generadora de efectivo del País A, a finales de 20X2, es el siguiente:

	<i>Plusvalía</i>	<i>Activos identificables</i>	<i>Total</i>
	u.m.	u.m.	u.m.
Costo histórico	1000	2000	3000
Depreciación/amortización acumulada (20X2)	(200)	(167)	(367)
Importe en libros	800	1833	2633
Pérdida por deterioro	(800)	(473)	(1273)
Importe en libros tras deducir la pérdida por deterioro de valor	–	1360	1360

Al final de 20X2, la Entidad T compara el importe en libros de 2633 u.m. de los activos del País A con su importe recuperable de 1360 u.m. y registra una pérdida por deterioro de 1273 u.m. La pérdida por deterioro se registra primero frente al importe en libros de la plusvalía de 800 u.m. y luego frente al importe de los activos identificables de 473 u.m.

Ejemplo: Pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo con plusvalía distribuida y participaciones no controladoras

Ej 27 La Entidad P adquiere una participación del 80 por ciento en la Entidad S (una subsidiaria como resultado de la combinación de negocios) por 2100 u.m. el 1 de enero de 20X3, cuando el valor razonable de los activos identificables netos de la Entidad S es de 1500 u.m. El grupo (las Entidades P y S consideradas una sola entidad económica) mide las participaciones no controladoras como la participación proporcional de los activos identificables netos de su subsidiaria (es decir, 300 u.m. (20% de 1500 u.m.)). Al contabilizar la combinación de negocios, se reconoce una plusvalía de 900 u.m.: la diferencia entre la suma total de la contraprestación transferida y el importe de las participaciones no controladoras (2100 u.m. + 300 u.m.) y los activos identificables netos (1500 u.m.).

El grupo considera que la Entidad S es una unidad generadora de efectivo. Dado que se espera que las otras unidades generadoras de efectivo de la Entidad P se beneficien de las

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

sinergias de la combinación, la plusvalía de 400 u.m. relacionada con dichas sinergias se ha distribuido entre las otras unidades dentro de la Entidad P, dejando una plusvalía de 500 u.m. dentro del importe en libros de la Entidad S. La plusvalía se amortiza utilizando el método lineal durante su vida útil estimada de 5 años (es decir, al 31 de diciembre de 20X3 solo queda 400 u.m. de la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo de la Entidad S luego de deducir 100 u.m. de amortización en 20X3).

Al 31 de diciembre de 20X3, la Entidad P determina que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo de la Entidad S es de 1000 u.m.

Dado que la plusvalía de 400 u.m. que queda en la unidad generadora de efectivo de la Entidad S solo refleja la participación del 80 por ciento de la Entidad P en la Entidad S, la plusvalía no reconocida atribuible a las participaciones no controladoras del 20 por ciento en la Entidad S es de 100 u.m. La plusvalía atribuible a los intereses de la participación no controladora incluye cuando se calcula la pérdida por deterioro en relación con la Entidad S (párrafo 27.26).

Al 31 de diciembre de 20X3, la Entidad P determina que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo de la Entidad S es de 1000 u.m. El cuadro a continuación muestra que el importe en libros de los activos netos de la unidad generadora de efectivo, sin incluir la plusvalía, nocial, es de 1350 u.m. La pérdida por deterioro de 850 u.m. se distribuye primero a la plusvalía (500 u.m.) y luego a los activos identificables (350 u.m.).

Importes en libros del Grupo en los activos de la unidad generadora de efectivo de la Entidad S:

31 de diciembre de 20X3 antes de comprobar el deterioro del valor	Plusvalía u.m.	Activos identificables netos u.m.	Total u.m.
Importe en libros (neto de depreciación y amortización)	400	1350	1750
Participaciones no controladoras no reconocidas	100	–	100
Importe en libros ajustado nocialmente	500	1350	1850
Importe recuperable			1000
Pérdida por deterioro	500	350	850

A finales de 20X3, el grupo reconoce una pérdida por deterioro de 750 u.m. (400 u.m. de plusvalía y 350 u.m. de activos identificables) en la unidad generadora de efectivo de la Entidad S, de la siguiente manera

Distribución de pérdida por deterioro al 31 de diciembre de 20X3	Plusvalía u.m.	Activos identificables netos u.m.	Total u.m.
Importe en libros (neto de depreciación y amortización)	400	1350	1750
Pérdida por deterioro	(400)	(350)	(750)
Importe en libros tras deducir la pérdida por deterioro de valor	–	1000	1000

Nota: Supongamos que los hechos del ejemplo 27 son diferentes: el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo de la Entidad S es de 1800 u.m. (en lugar de 1000 u.m.). La pérdida por deterioro nocial total sería de 50 u.m. (es decir, 1850 u.m. de importe en libros ajustado nocialmente menos 1800 u.m. de importe recuperable) y la pérdida por deterioro reconocida sería de 40 u.m.; la pérdida por deterioro nocial total se reduce de modo que el gasto por deterioro del valor de la plusvalía se relaciona solo con la participación mantenida (es decir, 50 u.m. × 80 por ciento).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

27.27 Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) sobre una base no arbitraria, entonces, a efectos de comprobar la plusvalía, la entidad comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de (a) o de (b):

- (a) La entidad adquirida en su totalidad, si la plusvalía está relacionada con una entidad adquirida que no haya sido integrada. Por integración se entiende el hecho de que el negocio adquirido haya sido reestructurado o disuelto en la entidad que informa o en otras subsidiarias.
- (b) Todo el grupo de entidades, excluyendo cualesquiera entidades que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una entidad que ha sido integrada.

Para aplicar este párrafo, una entidad necesitará separar la plusvalía en plusvalía relacionada con entidades que han sido integradas y la plusvalía relacionada con entidades que no han sido integradas. Asimismo, la entidad seguirá los requerimientos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección cuando calcule el importe recuperable de la entidad adquirida o grupo de entidades y distribuya las pérdidas por deterioro y las reversiones de los activos que pertenecen a la entidad adquirida o grupo de entidades.

Notas

El párrafo 27.27 es relevante solo cuando la plusvalía surgida de la adquisición de subsidiarias no se puede distribuir entre unidades generadoras de efectivo individuales o en grupos a menos que se la distribuya de forma arbitraria. Si este es el caso, la entidad comprobará el deterioro del valor centrándose en el importe recuperable de todo el grupo, sin incluir las entidades que no han sido integradas a este.

Si el grupo adquiere una subsidiaria que no se integra posteriormente al grupo, toda plusvalía que surja de la adquisición de dicha subsidiaria deberá distribuirse a esta solamente para la comprobación del deterioro del valor. Este tratamiento continuará en el futuro mientras la plusvalía relacionada esté pendiente, a menos que la subsidiaria se integre en una fecha posterior. Por ello, la plusvalía que surge de la adquisición de una subsidiaria no integrada se incluye en el importe en libros de la subsidiaria a los fines de comprobar el deterioro del valor. Para la comprobación del deterioro del valor, el importe en libros de la subsidiaria se compara con su importe recuperable.

Toda plusvalía no distribuida entre subsidiarias individuales se incluirá en el importe en libros del grupo restante (es decir, todo el grupo sin incluir las subsidiarias no integradas). Para la comprobación del deterioro del valor, el importe en libros del grupo restante se compara con su importe recuperable.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplo: Pérdida por deterioro, plusvalía no distribuida y subsidiarias integradas y no integradas

El Grupo A está compuesto por una compañía controladora y varias subsidiarias. La gerencia del Grupo A considera que la plusvalía no se puede distribuir entre unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) de forma no arbitraria.

El 1 de enero de 20X2, el Grupo A adquirió el 100 por ciento del capital en acciones ordinarias de la Entidad Z por 20 000 u.m. En la contabilización de esta combinación de negocios, surgió una plusvalía de 1000 u.m. La plusvalía se amortiza utilizando el método lineal durante 10 años.

Al 31 de diciembre de 20X2, el importe en libros total de la plusvalía después de la amortización, y cualquier deterioro del valor sufrido en años anteriores, en los estados financieros consolidados del Grupo A es de 3900 u.m. (Nota: El importe de 3900 u.m. incluye la plusvalía de una serie de combinaciones de negocios que incluyen la adquisición de la Entidad Z).

El 31 de diciembre de 20X2, el Grupo A realiza una comprobación del deterioro del valor en la totalidad de su plusvalía. (Nota: Esto solo se requiere si hay indicadores de deterioro).

Supongamos que, al 31 de diciembre de 20X2, el importe recuperable del Grupo A (sin incluir a la Entidad Z) es de 34 000 u.m., el importe recuperable de la Entidad Z es de 10 500 u.m. y el importe recuperable del Grupo A (incluida a la Entidad Z) es de 44 500 u.m.

Escenario 1: Subsidiaria no integrada: La Entidad Z participa en actividades diferentes a las del resto del Grupo A. Por lo tanto, la Entidad Z no ha sido integrada al Grupo A.

Al 31 de diciembre de 20X2, los importes en libros de los activos netos del Grupo A y la Entidad Z fueron los siguientes:

	<i>Plusvalía</i> u.m.	<i>Importe en libros al 31/12/20X2 luego de la depreciación y amortización</i> <i>Activos netos</i> u.m.
Grupo A (sin incluir Z)	⁽¹⁾ 3000	30 000
Entidad Z	⁽²⁾ 900	10 000
Grupo A	3900	40 000

⁽¹⁾ Plusvalía relacionada con la adquisición de subsidiarias distintas a la Entidad Z.

⁽²⁾ Plusvalía relacionada con la adquisición de la Entidad Z.

Dado que las actividades de la Entidad Z no se integran al Grupo A, de acuerdo con el párrafo 27.27(a), el deterioro del valor de la plusvalía que surge de la adquisición de la Entidad Z se comprueba de forma separada de la plusvalía relacionada con las otras combinaciones de negocios del Grupo A.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

La pérdida por deterioro se calcula de la siguiente manera:

Entidad Z (entidad no integrada): deterioro del valor = 400 u.m. (importe en libros de 10 900 u.m. menos importe recuperable de 10 500 u.m.). La pérdida por deterioro reduce la plusvalía en 400 u.m.

Grupo A (sin incluir la Entidad Z): no hay deterioro del valor porque el importe recuperable del Grupo A (sin incluir la Entidad Z) de 34 000 u.m. supera el importe en libros del Grupo A (sin incluir la Entidad Z) de 33 000 u.m.

Pérdida por deterioro total del Grupo A = 400.

Escenario 2: Subsidiaria integrada: La Entidad Z ha sido integrada al Grupo A.

Al 31 de diciembre de 20X2, los importes en libros de los activos netos del Grupo A son los siguientes:

	Plusvalía u.m.	Importe en libros al 31/12/20X2 luego de la depreciación y amortización Activos netos u.m.
Grupo A	(1)3900	40 000

(1) Plusvalía relacionada con la adquisición de subsidiarias, incluida la adquisición de la Entidad Z.

La plusvalía que surge de la adquisición de la Entidad Z se combina con el resto de la plusvalía relacionada con el Grupo A a partir de la fecha de adquisición de la Entidad Z.

La pérdida por deterioro se calcula de la siguiente manera:

Grupo A: no hay deterioro del valor porque el importe recuperable de 44 500 u.m. supera el importe en libros de 43 900 u.m. (3900 u.m. de plusvalía más 40 000 u.m. de otros activos en importes en libros del grupo).

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

27.28 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

27.29 Para todos los activos distintos a la plusvalía, una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Los indicios de que una pérdida por deterioro del valor ya no existe o puede haber disminuido son generalmente los opuestos a los establecidos en el párrafo 27.9. Si existen cualesquiera de estos indicios, la entidad determinará si se debe revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial. El procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la anterior pérdida por deterioro del valor del activo se basó en lo siguiente:

- el importe recuperable de ese activo individual (véase el párrafo 27.30), o
- el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo (véase el párrafo 27.31).

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para un activo individual con deterioro de valor

- 27.30 Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro de valor, se aplican los siguientes requerimientos:
- La entidad estimará el importe recuperable del activo en la fecha actual sobre la que se informa.
 - Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c) siguiente. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá la reversión inmediatamente en resultados.
 - La reversión de una pérdida por deterioro del valor no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en años anteriores.
 - Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la entidad ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Ejemplos: Reversión de deterioro del valor: activo individual con deterioro de valor

- Ej 28 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 17. Al 31 de diciembre de 20X4, la máquina tiene un importe en libros de 107 588 u.m. La gerencia ha reestimado los flujos de efectivo futuros debido a cambios en las circunstancias desde finales de 20X0 y ha determinado que el valor en uso a finales de 20X4 es de 122 072 u.m. al 31 de diciembre de 20X4. La gerencia cree que el valor razonable menos los costos de venta es inferior al valor en uso.⁽²⁰⁾

A finales de 20X4, el importe recuperable de la máquina (es decir, valor en uso = 122 072 u.m.) es superior al importe en libros de la máquina antes de reconocer cualquier reversión de la pérdida por deterioro reconocida en 20X0 (107 588 u.m.). Esto es un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en 20X0 ya no existe o puede haber disminuido.

<i>Finales del 20X4</i>	<i>Máquina</i>
	<i>u.m.</i>
Importe recuperable	122 072
Importe en libros, antes de la reversión de la pérdida por deterioro reconocida el 31/12/X0	<u>107 588</u>
Diferencia	<u>14 484</u>

La diferencia es solo un indicio del importe de la reversión, porque la reversión no puede incrementar el importe en libros del activo por encima del importe en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el activo en años

⁽²⁰⁾ Este ejemplo incluye material extraído del ejemplo 6 que acompaña a la NIC 36.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

anteriores. A finales de 20X4, el importe en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el activo en años anteriores es de 120 000 u.m. (costo de 300 000 u.m. menos depreciación acumulada de 180 000 u.m.). Por ello, el importe de 120 000 u.m. es el máximo importe en libros del activo luego de la reversión del deterioro del valor.

La entidad compara el importe en libros de 20X4 si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro (120 000 u.m.) con el importe en libros de 20X4 (107 588 u.m.) y determina que la reversión de la pérdida por deterioro máxima es de 12 412 u.m. (120 000 u.m. menos 107 588 u.m.).

<i>Finales del 20X4</i>	<i>Máquina</i> <i>u.m.</i>
Costo	300 000
menos la depreciación nocial desde la adquisición hasta el 31/12/20X4	<u>(180 000) (d)</u>
Importe en libros nocial al 31/12/20X4 si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el activo en 20X0	<u>120 000 (e)</u>
menos el importe en libros del año finalizado el 31/12/20X4, antes de la reversión de la pérdida por deterioro reconocida en periodos contables anteriores	<u>107 588</u>
Reversión de pérdida por deterioro de periodo anterior	<u>12 412</u>
(d) 300 000 u.m. de importe depreciable (es decir, 300 000 u.m. de costo menos cero de valor residual estimado) ÷ 15 años de vida útil estimada a la fecha de compra × 9 años (periodo desde la fecha de compra hasta el 31/12/20X4) = 180 000 u.m.	
(e) 300 000 u.m. de costo menos 180 000 u.m. de depreciación acumulada nocial que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el activo en años anteriores = 120 000 u.m.	

La entidad reconoce la reversión de la pérdida por deterioro al 31 de diciembre de 20X4 con el siguiente asiento en el libro diario:

Dr Pérdida por deterioro acumulada: máquina	12 412 u.m.	
Cr Resultados (reversión de la pérdida por deterioro)		12 412 u.m.

Reconocimiento de la reversión de la pérdida por deterioro.

Como consecuencia de la reversión, al 31 de diciembre de 20X4, de parte de la pérdida por deterioro reconocida el 31 de diciembre de 20X0, el importe en libros de la máquina inmediatamente después de reconocer la reversión de la pérdida por deterioro es de 120 000 u.m. (es decir, 300 000 u.m. menos 100 000 u.m. de depreciación reconocida en el periodo desde la adquisición de la máquina hasta el 31 de diciembre de 20X0 menos 71 726 u.m. de depreciación reconocida en el periodo 20X1–20X4 menos 8274 u.m. de pérdida por deterioro acumulada (es decir, 20 686 u.m. de pérdida por deterioro reconocida el 31 de diciembre de 20X0 menos 12 412 u.m. de reversión reconocida el 31/12/20X4). En este caso, el importe en libros de la máquina inmediatamente después de reconocer la reversión de la pérdida por deterioro es igual al importe en libros de la máquina que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el activo en años anteriores.

De acuerdo con el párrafo 27.30(d), en periodos posteriores (es decir, 20X5–20Y0), suponiendo que todas las variables permanezcan iguales a finales de 20X4, el importe depreciable será de

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

120 000 u.m. (véase el párrafo 17.18), de modo que el cargo por depreciación anual será de 20 000 u.m. (es decir, 120 000 u.m. de importe depreciable ÷ 6 años de vida útil restante).

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad generadora de efectivo

27.31 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:

- (a) La entidad estimará el importe recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha actual sobre la que se informa.
- (b) Si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado (c) siguiente. Esos incrementos en el importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán inmediatamente en resultados.
- (c) Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad generadora de efectivo, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del menor de:
 - (i) su importe recuperable, y
 - (ii) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.
- (d) Cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del apartado (c) anterior, se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la plusvalía.
- (e) Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, si procede, la entidad ajustará los cargos por depreciación (amortización) de cada activo de la unidad generadora de efectivo para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Ejemplo: Reversión de deterioro del valor: unidad generadora de efectivo

Ej 29 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 26.

En el año 20X4, el Gobierno está todavía en funciones en el País A, pero la situación económica está mejorando. Los efectos de las leyes que limitaban las exportaciones de la Entidad T, se han manifestado menos importantes de lo que inicialmente esperaba la gerencia de la empresa. Como consecuencia, la gerencia estima que la producción aumentará. Este cambio favorable exige que la Entidad T reestime el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para los activos netos de las operaciones en el País A. La gerencia estima que el importe recuperable que corresponde a la unidad generadora de efectivo del País A es, ahora, de 1910 u.m. Para calcular la inversión de la pérdida por deterioro, la Entidad T compara el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo del País A con su importe en libros neto.

<i>Plusvalía</i>	<i>Activos identificables</i>	<i>Total</i>
------------------	-------------------------------	--------------

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Costo histórico	1000	2000	3000
Depreciación/amortización acumulada	(200)	(167)	(367)
Pérdida por deterioro de valor acumulada	(800)	(473)	(1273)
Importe en libros tras deducir la pérdida por deterioro de valor al 31 de diciembre de 20X2	–	1360	1360
<i>20X3 y 20X4</i>			
Depreciación (2 años)	–	^(a) (247)	(247)
Importe en libros antes de reversión de la pérdida por deterioro	–	1113	1113
Menor entre el importe recuperable (1910 u.m.) y el importe en libros de activos identificables suponiendo que no se ha producido deterioro del valor en periodos anteriores (1500 u.m. ^(b))			1500
Reversión de deterioro del valor			^(c) 387

(a) Depreciación de dos años basada en el importe en libros de 1360 u.m. al 1 de enero de 20X3 y vida útil revisada de 11 años ([1360 u.m./11 años = 123,6 u.m. de depreciación anual] x 2 años = 247 u.m.)

(b) Importe en libros de activos identificables (es decir, sin incluir la plusvalía) al 31 de diciembre de 20X4 suponiendo que no se ha producido deterioro del valor en periodos anteriores.

	<i>Activos identificables u.m.</i>
Costo histórico	2000
Depreciación acumulada (166,7 u.m. × 3 años)	(500)
Costo histórico de depreciación	1500

(c) La pérdida por deterioro en la plusvalía no se revierte (párrafo 27.28). La Entidad T incrementa el importe en libros de los activos identificables hasta el menor entre el importe recuperable de 1910 u.m. y el costo histórico de depreciación de los activos identificables (párrafo 27.31), es decir, el importe en libros si no se hubiera producido un deterioro del valor, a saber, 1500 u.m.^(b).

El cuadro a continuación muestra el efecto de la reversión de la pérdida por deterioro de 387 u.m. al finalizar el ejercicio económico de 20X4.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Importe en libros al 31 de diciembre de 20X4
después de revertir el deterioro del valor

	<i>Plusvalía</i>	<i>Activos identificables</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Costo histórico	1000	2000	3000
Depreciación/amortización acumulada	(200)	(414)	(614)
Pérdida por deterioro de valor acumulada	(800)	(473)	(1273)
Importe en libros	–	1113	1113
Reversión de la pérdida por deterioro de valor	0	387	387
Importe en libros después de la reversión de la pérdida por deterioro de valor	–	1500	1500

Información a Revelar

27.32 Una entidad revelará, para cada **clase de activos** indicada en el párrafo 27.33, la siguiente información:

- (a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.
- (b) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

27.33 Una entidad revelará la información requerida en el párrafo 27.32 para cada una de las siguientes clases de activos:

- (a) inventarios;
- (b) propiedades, plantas y equipos (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el método del costo);
- (c) plusvalía;
- (d) activos intangibles diferentes de la plusvalía;
- (e) inversiones en asociadas, e
- (f) inversiones en negocios conjuntos.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Ejemplo: Información a revelar sobre deterioro del valor

Ej 30 Una entidad informó las siguientes partidas en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2.

Extracto del estado de situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X2

	<i>Nota</i>	<i>20X2</i> <i>u.m.</i>	<i>20X1</i> <i>u.m.</i>
...			
Inventarios	11	57 381	47 920
...			
Propiedades, planta y equipo	13	2 549 945	2 401 455
...			

Extracto del estado del resultado integral de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2

	<i>Nota</i>	<i>20X2</i> <i>u.m.</i>	<i>20X1</i> <i>u.m.</i>
...			
Deterioro del valor de los inventarios	11	(875)	(715)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	13	(30 000)	–
...			

Extracto de las notas a los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2

Nota 11: Inventarios

	<i>20X2</i> <i>u.m.</i>	<i>20X1</i> <i>u.m.</i>
Materias primas	42 601	36 450
Trabajo en proceso	1 140	900
Productos terminados	13 640	10 570
	<u>57 381</u>	<u>47 920</u>

Importes de disminución en inventario al precio de venta menos los costos de terminación y venta: 875 u.m. en 20X2, 750 u.m. en 20X1. Reversión del deterioro del valor de inventarios: cero en 20X2 y 35 u.m. en 20X1.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Nota 13: Propiedades, planta y equipo

	<i>Terrenos y edificios u.m.</i>	<i>Mobiliario y equipo u.m.</i>	<i>Total u.m.</i>
Costo			
1 de enero de 20X2	1 960 000	1 102 045	3 062 045
Adiciones	–	485 000	485 000
Disposiciones	–	(241 000)	(241 000)
31 de diciembre de 20X2	<u>1 960 000</u>	<u>1 346 045</u>	<u>3 306 045</u>
Depreciación acumulada y deterioros de valor acumulados			
1 de enero de 20X2	390 000	270 590	660 590
Depreciación anual	30 000	240 360	270 360
Deterioro del valor	–	30 000	30 000
Menos depreciación acumulada de los activos dispuestos	–	(204 850)	(204 850)
31 de diciembre de 20X2	<u>420 000</u>	<u>336 100</u>	<u>756 100</u>

En 20X2, la entidad percibió una disminución significativa en la eficiencia de un equipo principal y llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión condujo al reconocimiento de un deterioro de valor de 30 000 u.m.

El 10 de diciembre de 20X2, los administradores decidieron disponer de una máquina. El importe en libros de la máquina de 1472 u.m. se incluye en mobiliario y equipo al 31 de diciembre de 20X2, y las cuentas comerciales por pagar incluyen la obligación restante de la entidad de 1550 u.m. por la adquisición de esta máquina. Como se espera que el importe obtenido por la disposición supere el importe neto en libros del activo y pasivo relacionado, no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro del valor.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

Deterioro del valor de los inventarios

Una entidad comprobará el deterioro del valor de sus inventarios en cada fecha sobre la que se informa, independientemente de que existan o no indicadores de deterioro del valor. El deterioro del valor de inventarios se evalúa partida por partida. El uso del método de evaluación alternativo (es decir, por grupo de partidas similares) que permite el párrafo 27.3 no es de libre elección, ya que solo se puede aplicar cuando la entidad no puede determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de cada partida de inventario tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo (es decir, es impracticable hacerlo). En algunas circunstancias, se requiere el juicio profesional para determinar si es impracticable evaluar el deterioro del valor de inventarios partida por partida. Dado que un grupo de partidas similares solo comprende las "partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares y se producen y venden en la misma área geográfica", se requiere aplicar el juicio profesional para determinar si se deben agrupar o no y qué partidas del inventario se deben agrupar para formar un grupo de partidas similares a los fines de evaluar el deterioro del valor.

Otras fuentes clave de incertidumbre que afectan a los juicios profesionales y estimaciones necesarios para medir el deterioro del valor de inventarios incluyen lo siguiente:

- estimar los costos de terminación de la partida de inventario (es decir, otras materias primas, costos de mano de obra y costos indirectos de producción), los que pueden depender de los supuestos del sistema de contabilización de costos y del modelo de negocio de la entidad, y
- estimar los costos de venta, que en algunas circunstancias también puede requerir el uso de estimaciones.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Una entidad evaluará el deterioro del valor de sus otros activos distintos de los inventarios que se encuentren dentro del alcance de la Sección 27 solo cuando exista un indicador de deterioro, lo que debe evaluarse en cada fecha sobre la que se informa. Para determinar si existen o no indicadores de deterioro del valor se requiere aplicar el juicio profesional. Cabe observar que el párrafo 27.9 ofrece una lista no exhaustiva de circunstancias que pueden indicar el deterioro del valor de un activo.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

El deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios se evalúa de forma individual. El uso del método de evaluación alternativo (por unidad generadora de efectivo) que permite el párrafo 27.8 no es de libre elección. Solo se aplica cuando no es posible estimar de forma fiable el importe recuperable del activo individual. Por lo tanto, para determinar si es imposible estimar el importe recuperable de un activo individual, se requiere el juicio profesional.

Una unidad generadora de efectivo es "el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos" (véase el *Glosario de Términos*). Por lo tanto, se requerirá el juicio profesional para determinar si se deben agrupar o no las partidas de activos y cuáles deben agruparse para componer una unidad generadora de efectivo a los fines de evaluar el deterioro del valor.

Otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación y otros juicios profesionales necesarios para medir el deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios incluyen lo siguiente:

- Estimar el valor razonable menos los costos de venta (es decir, "el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición", véase el párrafo 27.14) puede requerir el uso de otros juicios profesionales cuando no existe un acuerdo firme de venta o un mercado activo para el activo en cuestión. En este caso, la entidad podrá considerar el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. Por lo tanto, es posible que sea necesario realizar ajustes, porque la última transacción no se produjo en la fecha sobre la que se informa o el activo sometido a la comprobación del deterioro del valor no es idéntico al activo similar de la transacción reciente.
- Estimar el valor en uso (es decir, "el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera obtener de un activo" véase el párrafo 27.15) es un proceso que requiere juicios profesionales significativos para determinar sus parámetros relevantes (véanse los párrafos 27.16 y 27.17), por ejemplo:
 - Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo.
 - Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar dichas entradas de efectivo y que puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, al activo.
 - La duración del periodo esperado del uso continuado del activo (su vida útil).
 - Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de esos flujos de efectivo futuros.
 - El valor temporal del dinero.
 - El precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo.
 - Flujos netos de efectivo que se espera recibir o pagar por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.
 - Otros factores, como la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

La estimación del importe recuperable implica una mayor incertidumbre en la estimación cuando las condiciones referidas al mercado son inestables, como durante una crisis financiera o en algunos mercados incipientes, dado que las incertidumbres sobre los flujos de efectivo futuros y las tasas de descuento podrían ser más significativas.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Deterioro del valor de la plusvalía

Dado que la plusvalía, en sí misma, no se puede vender ni tampoco genera flujos de efectivo para una entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos, la Sección 27 incluye requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía. Además de los posibles juicios profesionales significativos que se presentan arriba, se pueden requerir juicios adicionales para comprobar el deterioro del valor de la plusvalía. Por ejemplo, la distribución de la plusvalía entre las unidades generadoras de efectivo que se espera que se beneficien de la combinación de negocios afecta a la comprobación del deterioro del valor tanto de la plusvalía como de los otros activos de la unidad generadora de efectivo.

El uso del método de evaluación alternativo para determinar el importe recuperable (toda la entidad adquirida que no ha sido integrada o todo el grupo de entidades) que permite el párrafo 27.27 no es de libre elección. Solo podrá aplicarse cuando la entidad no pueda distribuir la plusvalía a unidades generadoras de efectivo individuales de forma no arbitraria. Por consiguiente, para determinar si es posible o no una distribución no arbitraria de la plusvalía a unidades generadoras de efectivos, se requieren otros juicios profesionales.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las NIIF completas (incluida la NIC 2 *Inventarios*, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* y la NIC 38 *Activos Intangibles*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*) comparten los mismos principios de contabilización e información financiera del deterioro del valor de los activos. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje más simple e incluye bastante menos orientación sobre cómo aplicar los principios. La Sección 27 describe los requerimientos para el reconocimiento del deterioro del valor de inventarios y otros activos distintos de los inventarios, mientras que la NIC 36 excluye los inventarios de su alcance.

Los requerimientos generales de contabilización para los activos que se encuentran dentro del alcance de la Sección 27 se especifican en la Sección 13 *Inventarios*, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía* y la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*.

De acuerdo con la NIC 2, los inventarios se medirán al costo o al valor realizable neto, según cual sea menor. En la Sección 27, se evalúa si existe deterioro del valor, comparando el importe en libros de cada partida del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. La *NIIF para las PYMES* no utiliza el término "valor realizable neto" pero la definición de este término en la NIC 2 se condice con el "precio de venta menos los costos de terminación y venta".

De acuerdo con las NIIF completas, el deterioro del valor de la plusvalía y de activos intangibles de vida útil indefinida se evalúa con una frecuencia mínima anual. La *NIIF para las PYMES* requiere que las entidades calculen el importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida solo cuando exista un indicio de deterioro del valor. La Sección 27 también incluye una lista de indicadores de deterioro del valor, basados en fuentes internas y externas de información, como guía para las PYMES.

Las demás simplificaciones se relacionan con la distribución de la plusvalía a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo). Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) sobre una base no arbitraria, la *NIIF para las PYMES* permite a las entidades comprobar el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de lo siguiente:

- La entidad adquirida en su totalidad, si la plusvalía está relacionada con una entidad adquirida que no haya sido integrada.
- Todo el grupo de entidades (excluyendo cualesquiera entidades que no hayan sido integradas), si la plusvalía está relacionada con una entidad adquirida que ha sido integrada.

A diferencia de las NIIF completas, la *NIIF para las PYMES* exige la amortización de la plusvalía y de todos los activos intangibles. Cuando la plusvalía se amortiza por completo (es decir, su importe en libros es cero), su valor ya no se puede deteriorar (y se prohíbe la reversión del deterioro del valor de la plusvalía de un periodo anterior). Por consiguiente, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, ya no se comprobará el deterioro de su valor.

Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

La *NIIF para las PYMES* no permite la utilización del modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo (NIC 16, párrafo 75) o para activos intangibles (NIC 38, párrafo 75). Por consiguiente, las comprobaciones del deterioro del valor realizadas de conformidad con el Módulo 27 no se ven afectadas por las revaluaciones de activos.

La *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios que las NIIF completas. Al estimar el valor en uso, la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* ofrece mucho más orientación sobre cómo estimar los flujos de efectivo futuros. El Apéndice A de la NIC 36 describe el uso de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso. La NIC 36 también ofrece mucho más orientación sobre cómo identificar y distribuir (si corresponde) los activos comunes de la compañía que se relacionen con las unidades generadoras de efectivo sujetas a la revisión del deterioro del valor.

La NIC 36 también exige revelar información más detallada en comparación con la Sección 27 de la *NIIF para las PYMES*.