

2009

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

# Módulo 27: Deterioro del valor de los activos

**PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO**



# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información financiera del deterioro del valor de los activos conforme a la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan más abajo.

### Caso práctico 1

---

#### Identificación de unidades generadoras de efectivo

*Los propósitos que persigue este caso práctico son:*

- (a) *indicar cómo identificar a las unidades generadoras de efectivo en diferentes situaciones, y*
- (b) *poner de manifiesto ciertos factores que la entidad puede considerar al identificar la unidad generadora de efectivo a la que un activo pertenece.*

Este caso práctico se basa en los ejemplos que acompañan a la *IAS 36 Deterioro del Valor de los Activos*, pero que no forman parte de ella. *En todos los ejemplos se supone que no existen transacciones distintas de las específicamente descritas. En los ejemplos, los importes monetarios vienen denominados en “unidades monetarias (u.m.)”.*

#### Parte A: Cadena de tiendas al por menor

La tienda X pertenece a una cadena de tiendas al por menor M. X realiza todas sus compras a través del centro de compras de M. Las políticas de precios, mercadotecnia, publicidad y recursos humanos de X (excepto la contratación de cajeros y personal de ventas) se deciden en M. M también posee otros cinco almacenes en la misma ciudad donde está situada X, pero en diferentes barrios, así como otros 20 almacenes en ciudades diferentes. Todos los almacenes se administran de la misma forma que X. La tienda X, junto con otras cuatro tiendas similares, fue adquirida hace cinco años, y se reconoció una plusvalía derivada de la compra.

**¿Cuál es la unidad generadora de efectivo de X?**

#### Parte B: Fábrica que lleva a cabo un paso intermedio dentro de un proceso de producción

Una importante materia prima utilizada para la producción final de la Fábrica Y es un producto intermedio adquirido a la Fábrica X, que pertenece a la misma entidad. Los productos de X se venden a Y cargando por ellos un precio de transferencia con el que se traspasan todos los márgenes a X. El 80 por ciento de la producción final de Y se vende a clientes externos a la empresa. El 60 por ciento de la producción final de X se vende a Y, mientras el 40 por ciento restante se vende a clientes externos.

**¿Cuáles son, en cada uno de los siguientes casos, las unidades generadoras de efectivo que corresponden a X e Y?**

- **Escenario 1: X podría vender los productos que le compra Y en un mercado activo. Los precios internos de transferencia son mayores que los precios de mercado.**
- **Escenario 2: No hay mercado activo para los productos que X vende a Y.**

# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## Parte C: Entidad con un solo producto

La entidad M elabora un único producto y posee tres fábricas: A, B y C. Cada fábrica está situada en un continente diferente. La Fábrica A produce un componente que luego es ensamblado en B o en C. No se utiliza completamente la capacidad combinada de B y C. Los productos de M se venden en todo el mundo a través de B o de C. Por ejemplo, el producto de B puede ser vendido en el continente donde se encuentra C si los productos pueden ser entregados más rápidamente desde C que desde B. Los niveles de utilización de las fábricas B y C dependen de la distribución de las ventas entre las dos fábricas.

**¿Cuáles son, en cada uno de los siguientes escenarios, las unidades generadoras de efectivo de A, B y C?**

- **Escenario 1: Existe un mercado activo para los productos de A.**
- **Escenario 2: No existe un mercado activo para los productos de A.**

## Parte D: Cabeceras de revistas

Una empresa editorial posee 150 cabeceras de revistas, de las cuales 70 han sido compradas y las 80 restantes han sido creadas por ella misma. El precio que se paga por una cabecera de revista adquirida se reconoce como un activo intangible. Sin embargo, los costos de la creación y mantenimiento de las cabeceras existentes se reconocen como gastos en el momento en que se incurre en ellos. Los flujos de entrada de efectivo por ventas y publicidad son perfectamente identificables para cada una de las cabeceras de la editorial. Las cabeceras se administran por segmentos de clientes. El montante de ingresos por publicidad de cada cabecera de revista depende de la cantidad de cabeceras que la empresa ofrece en el segmento al que va dirigido la cabecera en cuestión. La gerencia de la empresa mantiene la política de abandonar las viejas cabeceras antes del final de su vida económica, y reemplazarlas inmediatamente por otros nombres dentro del mismo segmento de clientela.

**¿Cuál es la unidad generadora de efectivo de cada una de las cabeceras de revista, consideradas individualmente?**

## Parte E: Edificio parcialmente alquilado a terceros y parcialmente ocupado por el propietario

M es una empresa de manufactura. Es propietaria del edificio sede de la empresa, el cual utiliza, pero no ocupa totalmente. Tras una reducción de tamaño, la mitad del edificio está ahora ocupado por la empresa y la otra mitad ha sido alquilado a un tercero. El contrato de alquiler con el arrendatario es por cinco años.

**¿Cuál es la unidad generadora de efectivo del edificio?**

# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## Respuesta al caso práctico 1

---

### Parte A: Cadena de tiendas al por menor

Para identificar la unidad generadora de efectivo de X, la entidad considerará, por ejemplo, si:

- (a) el sistema de información interno para la administración está organizado para medir el rendimiento de cada una de las tiendas por separado, y
- (b) las actividades de la empresa se llevan a cabo considerando la ganancia de cada una de las tiendas o más bien se considera la ganancia de cada región o ciudad.

Todas las tiendas de M están en diferentes barrios, y probablemente tienen un tipo de consumidor distinto. Así, aunque X se administra a nivel corporativo, genera entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de las demás tiendas del mismo propietario. Por tanto, es probable que la unidad generadora de efectivo sea la propia X.

### Parte B: Fábrica que lleva a cabo un paso intermedio dentro de un proceso de producción

#### **Escenario 1: X podría vender los productos que le compra Y en un mercado activo. Los precios internos de transferencia son mayores que los precios de mercado.**

X podría vender sus productos en un mercado activo y, como resultado, generar flujos de entrada de efectivo que serían, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo provenientes de Y. Por tanto, es probable que X constituya una unidad generadora de efectivo separada, a pesar de que parte de su producción sea utilizada por Y.

Es probable que Y sea, a su vez, una unidad generadora de efectivo separada. Y vende el 80 por ciento de sus productos a clientes externos a la entidad. Por consiguiente, sus flujos de entrada de efectivo pueden considerarse independientes, en buena medida, de otras unidades.

Los precios internos de transferencia no reflejan los precios de mercado de los productos de X. Al determinar el valor en uso de X e Y, la entidad tendrá que ajustar los presupuestos y pronósticos financieros para que reflejen la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que puedan alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia para la producción de X que se utiliza internamente.

#### **Escenario 2: No hay mercado activo para los productos que X vende a Y**

Es probable que el importe recuperable de cada fábrica no pueda ser determinado de forma independiente del importe recuperable que pueda corresponder a la otra, puesto que:

- (a) La mayor parte de la producción de X se utiliza internamente, y no hay seguridad de que se pudiera vender en un mercado activo. Así, los flujos de entrada de efectivo de X dependen de la demanda que tengan los productos fabricados por Y. Por consiguiente, no puede considerarse a X como generadora de entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las que tiene Y.
- (b) Las dos fábricas se administran conjuntamente.

Como consecuencia de lo anterior, es probable que X e Y sean conjuntamente el grupo de activos más pequeño, en buena medida independiente, que genera entradas de efectivo.

# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## Parte C: Entidad con un solo producto

### Escenario 1: Existe un mercado activo para los productos de A

Es posible que A constituya una unidad generadora de efectivo separada porque hay un mercado activo para sus productos (véase el Caso 1B, Escenario 1).

Aunque haya un mercado activo para los productos ensamblados por B y C, los flujos de entrada de efectivo de estas fábricas dependen de la distribución de la producción entre ambas. Es improbable que los cobros futuros para B y para C puedan determinarse independientemente. Por tanto, es probable que B y C, conjuntamente, constituyan el grupo más pequeño identificable de activos que genera flujos de entrada de efectivo que son en buena medida independientes del resto.

Al determinar el valor en uso para A, por una parte, y B más C por otra, la empresa M ajusta los presupuestos y pronósticos financieros para tener en cuenta la mejor estimación posible de los precios futuros que puedan alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia para los productos de A.

### Escenario 2: No existe un mercado activo para los productos de A

Es probable que no pueda evaluarse el importe recuperable de cada una de las fábricas, puesto que:

- (a) No existe un mercado activo para los componentes fabricados por A. Por consiguiente, los flujos de entrada de efectivo de A dependen de las ventas de los productos finales de B y C.
- (b) Aunque haya un mercado activo para los productos ensamblados por B y C, los flujos de entrada de efectivo de estas fábricas dependen de la distribución de la producción entre ambas. Es improbable que los cobros futuros para B y para C puedan determinarse independientemente.

Como consecuencia de lo anterior, es probable que el conjunto formado por A, B y C (esto es, la totalidad de la empresa M) sea el grupo más pequeño identificable de activos independiente de los demás que genera flujos de entrada de efectivo.

## Parte D: Cabeceras de revistas

Es probable que pueda evaluarse el importe recuperable de una cabecera individual. Los flujos de entrada de efectivo procedentes de las ventas directas y de la publicidad pueden identificarse perfectamente para cada cabecera, incluso aunque el montante de ingresos por publicidad esté influido, en cierta medida, por las otras cabeceras que corresponden al mismo segmento de clientela. Además, aunque las cabeceras se administran por segmentos de clientela, las decisiones de abandonar una cabecera se toman de forma individual para el mismo.

Por consiguiente, es muy probable que cada una de las cabeceras de revista, consideradas individualmente, genere flujos de entrada de efectivo que pueden considerarse, en buena medida, independientes de los producidos por los demás, y por tanto, cada cabecera es una unidad generadora de efectivo separada del resto.

## Parte E: Edificio parcialmente alquilado a terceros y parcialmente ocupado por el propietario

El objetivo fundamental del edificio es servir como un activo de la empresa, dando cobertura a las actividades de manufactura. Por consiguiente, no puede considerarse que el edificio, en su conjunto, genere flujos de entrada de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los que corresponden a la totalidad de la entidad. Por tanto, es probable que la unidad generadora de efectivo para el edificio sea la empresa M, considerada globalmente.

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

El edificio no se mantiene como una propiedad de inversión. Por consiguiente, podría no ser apropiado determinar el valor en uso del mismo a partir de proyecciones de los alquileres a recibir en el futuro.

### Caso práctico 2

---

La PYME K posee un inventario de dos partidas: F y G. A finales de 20X1, cuenta con la siguiente información para evaluar el deterioro del valor de su inventario. La PYME K evalúa el deterioro del valor partida por partida.

	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>Precio de venta u.m.</i>	<i>Costos de terminación u.m.</i>	<i>Costos de venta u.m.</i>
Partida F	6000	5400	200	100
Partida G	14 000	16 000	300	150
<b>Total</b>	<b>20 000</b>	<b>21 400</b>	<b>500</b>	<b>250</b>

#### Parte A:

**Determine el importe del deterioro del valor, si lo hubiere, para el inventario de la PYME K a finales del 20X1. Prepare el asiento requerido para registrar el deterioro del valor del inventario.**

#### Parte B:

A finales de 20X2, la Partida F queda sin vender y la PYME K determina que la pérdida por deterioro acumulada de la Partida F es de 200 u.m.

**Prepare el asiento necesario para reflejar esta información en las cuentas.**

#### Parte C:

Supongamos los mismos hechos que los de la Parte A. No obstante, en la Parte C es impracticable para la PYME K determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de inventarios, partida por partida. Por consiguiente, la PYME K realiza una comprobación del deterioro del valor del inventario creando un solo grupo con las Partidas F y G.

**Determine el importe del deterioro del valor, si lo hubiere, para el inventario de la PYME K a finales del 20X1.**

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

### Respuesta al caso práctico 2

#### Parte A:

La determinación de la pérdida por deterioro en el inventario se detalla en el cuadro siguiente.

	<i>Importe en libros</i>	<i>Precio de venta</i>	<i>Costos de terminación</i>	<i>Costos de venta</i>	<i>Precio de venta menos costos de terminación y venta (PVMCTV)</i>	<i>Menor entre el importe en libros y el PVMCTV</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Partida F	6000	5400	200	100	5100	5100
Partida G	14 000	16 000	300	150	15 550	14 000
<b>Total</b>	<b>20 000</b>	<b>21 400</b>	<b>500</b>	<b>250</b>	<b>20 650</b>	<b>19 100</b>

Según se indicó, partida por partida. El inventario de la Partida F ha sufrido un deterioro del valor; la PYME K registra una pérdida por deterioro de 900 u.m. (20 000 u.m. menos 19 100 u.m.), de la siguiente manera:

Dr	Resultados: pérdida por deterioro en inventario	900 u.m.	
	Cr Inventario		900 u.m.

*Reconocimiento de la pérdida por deterioro en el inventario.*

#### Parte B:

A finales de 20X2, la PYME K reduce la pérdida por deterioro acumulada en el inventario a 200 u.m. La PYME K reconoce la reversión de la siguiente manera:

Dr	Inventarios	700 u.m.	
	Cr Resultados: reversión de la pérdida por deterioro en inventario		700 u.m.

El asiento anterior reduce la corrección de valor a 200 u.m. (900 u.m. menos 700 u.m.) hasta un importe tal que los inventarios se informan al precio de venta menos los costos de terminación y venta.

#### Parte C:

En términos del inventario total (agrupación de F y G), no se reconoce ningún deterioro del valor. El costo del grupo (20 000 u.m.) es menor que el precio de venta menos los costos de terminación y venta (20 650 u.m.); por consiguiente, la PYME K no reconoce ninguna pérdida por deterioro en 20X1.

# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## Caso práctico 3

---

El 1 de enero de 20X1, la PYME J adquirió un camión para el reparto de combustible. La gerencia estimó la vida útil del camión en nueve años, con un valor residual de cero. La PYME J determinó que lo adecuado es un método lineal de depreciación. Al 31 de diciembre de 20X1, el camión tiene un importe en libros de 24 000 u.m. (costo original de 27 000 u.m. menos depreciación acumulada de 3000 u.m.).

En 20X2, debido a una abrupta caída en la demanda de combustible, la PYME J redujo enormemente el uso del camión. Por consiguiente, al 31 de diciembre de 20X2, la gerencia reestima el vida útil restante del camión en 5 años, periodo durante el cual se espera que el vehículo genere los siguientes flujos de efectivo netos:

20X3 = 6000 u.m.

20X4 = 5500 u.m.

20X5 = 5000 u.m.

20X6 = 3500 u.m.

20X7 = 1500 u.m.

La tasa adecuada para descontar estos flujos de efectivo futuros a su valor presente ajustado por el riesgo es del 10% anual.

El 31 de diciembre de 20X2, el precio de mercado del camión es de 15 400 u.m. Si el camión fuera vendido, se incurriría en costos de matrícula y título de propiedad por 400 u.m.

### Partes A a la C

Para facilitar el cálculo, supongamos que todos los flujos de efectivo tienen lugar el último día de cada año (31 de diciembre) y se ignora el impuesto a las ganancias.

#### Parte A:

**Determine el importe de la pérdida por deterioro, si la hubiere, para el camión de la PYME J al 31 de diciembre de 20X2.**

**Prepare el asiento, si es necesario, para registrar el deterioro del valor.**

#### Parte B:

Para el 31 de diciembre de 20X4, el mercado de combustible se ha recuperado y ha mejorado la demanda de servicios suministrados por camiones de reparto de combustible. La gerencia estima el vida útil restante del camión en 4 años, periodo durante el cual se espera que el vehículo genere los siguientes flujos de efectivo netos:

20X5 = 5500 u.m.

20X6 = 4000 u.m.

20X7 = 2500 u.m.

20X8 = 1000 u.m.

La tasa adecuada para descontar estos flujos de efectivo futuros a su valor presente ajustado por el riesgo es del 8% anual.

El 31 de diciembre de 20X4, el precio de mercado del camión de la PYME J es de 11 300 u.m. Si el camión fuera vendido, se incurriría en costos de matrícula y título de propiedad por 300 u.m.

**Prepare los asientos en el libro diario, si son necesarios para 20X4.**

#### Parte C:

Supongamos que los hechos coinciden con los de la parte B. Sin embargo, en la parte C, el precio de mercado del camión es de 13 500 u.m.

**Prepare los asientos en el libro diario, si son necesarios para 20X4.**



# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## Respuesta al caso práctico 3

### Parte A:

El cambio en la demanda de mercado del combustible distribuido por el camión y la disminución del uso son indicadores de deterioro del valor de dicho vehículo. La entidad debe revisar la vida útil del activo, el valor residual y el método de depreciación (párrafo 27.10). Al 31 de diciembre de 20X2, la vida útil se estima en cinco años. La estimación del gasto por depreciación del periodo actual y de los periodos futuros se revisa para reflejar la nueva estimación de la vida útil (párrafo 10.16(b)). Por consiguiente, la depreciación del año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 se calcula teniendo en cuenta una vida útil de seis años (el año actual más cinco años en el futuro).

**Cuadro 1**

		Importe en libros		Importe en libros nacional (ignorando el deterioro de valor)
		<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>
01/01/20X1		27 000		27 000
Depreciación	27 000 u.m. ÷ 9 años	(3000)	27 000 u.m. ÷ 9 años	(3000)
<b>31/12/20X1</b>		<b>24 000</b>		<b>24 000</b>
Depreciación	24 000 u.m. ÷ 6 años	(4000)	24 000 u.m. ÷ 6 años	(4000)
		<b>20 000</b>		<b>20 000</b>
Deterioro del valor	17 079 u.m. de importe recuperable (Cuadro 2) menos 20 000 u.m. de importe en libros	(2921)		
<b>31/12/20X2</b>	véase el Cuadro 2	<b>17 079</b>		<b>20 000</b>

Al 31 de diciembre de 20X2, el importe recuperable es de 17 078,50 u.m.: el mayor entre el valor en uso (17 078,50 u.m., según se calcula en el cuadro 2 de abajo) y el valor razonable menos los costos de venta (15 000 u.m. (es decir, 15 400 u.m. de precio de mercado menos 400 u.m. de costo de venta)).

**Cuadro 2**

Periodo	Flujos de efectivo futuros previstos <i>u.m.</i>	Flujo de efectivo futuro <sup>(a)</sup> a valor presente <i>u.m.</i>
20X3	6000	5454,54
20X4	5500	4545,45
20X5	5000	3756,57
20X6	3500	2390,54
20X7 <sup>(b)</sup>	1500	931,38
<b>valor en uso</b>		<b>17 078,50</b>

(a) El valor presente es igual al valor futuro ÷ (1 +  $i$ )<sup>n</sup>. La gerencia estimó en un 10% la tasa de descuento adecuada ajustada por el riesgo para dichos flujos de efectivo futuros, por lo tanto  $i = 10\%$  anual.

(b) El periodo 20X7 corresponde al quinto flujo de efectivo contabilizado desde 20X3. Por lo tanto, para 20X7, el valor presente se calcula de la siguiente manera:  $1500 \text{ u.m.} \div (1 + 0,1)^5 = 1500 \text{ u.m.} \div (1,1)^5 = 1500 \text{ u.m.} \div 1,61051 = 931,38 \text{ u.m.}$

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Dado que el importe en libros del camión (antes de la comprobación del deterioro del valor) al 31 de diciembre de 20X2 (20 000 u.m., véase el Cuadro 1) es superior a su importe recuperable (17 078,5, véase el Cuadro 2), el 31 de diciembre de 20X2 la entidad reconoce una pérdida por deterioro de 2921 u.m. (es decir, 20 000 u.m. de importe en libros al 31 de diciembre de 20X2 (antes de reconocer la pérdida por deterioro) menos 17 079 u.m. de importe recuperable), de la siguiente manera:

Dr	Resultados (pérdida por deterioro)	2921 u.m.	
	Cr Pérdida por deterioro acumulada (propiedades, planta y equipo)		2921 u.m.

*Reconocimiento de la pérdida por deterioro del camión.*

Luego de reconocer la pérdida por deterioro, el importe en libros del camión al 31 de diciembre de 20X2 es de 17 079 u.m.

Nota: En los años siguientes, si las variables relevantes siguen siendo iguales a las del 31 de diciembre de 20X2, la PYME J reconocerá una depreciación anual de 3416 u.m. (es decir, 17 079 u.m. de importe depreciable ÷ 5 años de vida útil restante).

### **Parte B:**

Al 31 de diciembre de 20X3, el importe en libros del camión es de 13 663 u.m. (es decir, 17 079 u.m. de importe en libros al 31 de diciembre de 20X2 menos 3416 u.m. de depreciación para 20X3). Estos son indicios de que la pérdida por deterioro de periodos anteriores puede haber disminuido. Al igual que en la Parte A, la existencia de indicadores de reversión del deterioro del valor implica que la entidad debe revisar una vez más la vida útil del activo, el valor residual y el método de depreciación (párrafo 27.10). Al 31 de diciembre de 20X4, la vida útil se estima en tres años. La estimación del gasto por depreciación del periodo actual y de los periodos futuros se revisa para reflejar la nueva estimación de la vida útil (párrafo 10.16(b)). Por consiguiente, la depreciación de 20X4 se calcula teniendo en cuenta una vida útil de cinco años (el año actual más cuatro años en el futuro) como se muestra en el Cuadro 3.

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Cuadro 3 (Cuadro 1 ampliado para 20X3 y 20X4)

		<i>Importe en libros</i>		<i>Importe en libros nacional (ignorando el deterioro de valor)</i>
		<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>
01/01/20X1		27 000		27 000
Depreciación	27 000 u.m. ÷ 9 años	(3000)	27 000 u.m. ÷ 9 años	(3000)
<b>31/12/20X1</b>		<b>24 000</b>		<b>24 000</b>
Depreciación	24 000 u.m. ÷ 6 años	(4000)	24 000 u.m. ÷ 6 años	(4000)
		<b>20 000</b>		
Deterioro del valor	Parte A	(2921)		
<b>31/12/20X2</b>		<b>17 079</b>		<b>20 000</b>
Depreciación	17 079 ÷ 5 años	(3416)	20 000 u.m. ÷ 5 años	(4000)
<b>31/12/20X3</b>		<b>13 663</b>		<b>16 000</b>
Depreciación	13 663 u.m. ÷ 5 años	(2733)	16 000 u.m. ÷ 5 años	(3200)
		<b>10 930</b>		<b>12 800</b>
Reversión de deterioro del valor	11 242 u.m. de importe recuperable menos 10 930 u.m.	312		
<b>31/12/20X4</b>		<b>11 242</b>		<b>12 800</b>

Al 31 de diciembre de 20X4, el importe recuperable del camión es de 11 242 u.m.: el mayor entre su valor en uso (11 242 u.m., como se calcula en el Cuadro 4 de abajo) y su valor razonable menos los costos de venta (11 000 u.m., es decir, 11 300 u.m. de precio de mercado menos 300 u.m. de costos de venta).

<b>Cuadro 4</b>	<i>Flujos de efectivo futuros previstos</i>	<i>Flujo de efectivo futuro a valor presente</i> <sup>(c)</sup>
Periodo	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
20X5	5500	5092,59
20X6	4000	3429,35
20X7	2500	1984,58
20X8 <sup>(d)</sup>	1000	735,03
<b>valor en uso</b>		<b>11 241,56</b>

(c) Al 31/12/20X4, la gerencia estimó en un 8% la tasa de descuento adecuada para dichos flujos de efectivo futuros, por lo tanto  $i = 8\%$  anual.

(d) El periodo 20X8 corresponde al cuarto flujo de efectivo contabilizado desde 20X5. Por lo tanto, para 20X8, el valor presente se calcula de la siguiente manera:  $1000 \text{ u.m.} \div (1 + 0,08)^4 = 1000 \text{ u.m.} \div 1,36048896 = 735,03 \text{ u.m.}$

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Dado que al 31 de diciembre de 20X4, el importe en libros del camión es inferior a su importe recuperable, la entidad reconoce un ingreso de 312 u.m. en resultados para 20X4 (es decir, 10 930 u.m. de importe en libros al 31 de diciembre de 20X4 antes de reconocer la reversión de la pérdida por deterioro menos 11 242 u.m. de importe recuperable) para revertir parte de la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores, de la siguiente manera:

Dr	Pérdida por deterioro acumulada (propiedades, planta y equipo)	312 u.m.	
	Cr Resultados (reversión de la pérdida por deterioro)		312 u.m.

*Reconocimiento de la reversión de la pérdida por deterioro del camión reconocida en periodos anteriores.*

Luego de revertir la pérdida por deterioro, el importe en libros del camión al 31 de diciembre de 20X4 es de 11 242 u.m.

Nota: En los periodos siguientes, si las variables relevantes siguen siendo iguales a las del 31 de diciembre de 20X4, la PYME J reconocerá una depreciación anual de 2810 u.m. (es decir, 11 242 u.m. de importe depreciable ÷ 4 años de vida útil restante).

### Parte C:

La única diferencia entre la Parte B y la Parte C es en relación con el precio de mercado del camión al 31 de diciembre de 20X4; en la Parte C es de 13 500 u.m., de modo que el valor razonable menos los costos de venta del camión es de 13 200 u.m. (es decir, 13 500 u.m. de valor razonable menos 300 u.m. de costos de venta). En la Parte C, el importe recuperable del camión al 31 de diciembre de 20X4 es de 13 200 u.m. (es decir, el mayor entre 11 242 u.m. de valor en uso y 13 200 u.m. de valor razonable menos los costos de venta).

Cuadro 5 (Cuadro 1 ampliado para 20X3 y 20X4)

		Importe en libros		Importe en libros nocial (ignorando el deterioro de valor)
		u.m.		u.m.
01/01/20X1		27 000		27 000
Depreciación	27 000 u.m. ÷ 9 años	(3000)	27 000 u.m. ÷ 9 años	(3000)
<b>31/12/20X1</b>		<b>24 000</b>		<b>24 000</b>
Depreciación	24 000 u.m. ÷ 6 años	(4000)	24 000 u.m. ÷ 6 años	(4000)
		<b>20 000</b>		
Deterioro del valor	Parte A	(2921)		
<b>31/12/20X2</b>		<b>17 079</b>		<b>20 000</b>
Depreciación	17 079 ÷ 5 años	(3416)	20 000 u.m. ÷ 5 años	(4000)
<b>31/12/20X3</b>		<b>13 663</b>		<b>16 000</b>
Depreciación	13 663 u.m. ÷ 5 años	(2733)	16 000 u.m. ÷ 5 años	(3200)
		<b>10 930</b>		<b>12 800</b>
Reversión de deterioro del valor	Véase la explicación más abajo	1870		
<b>31/12/20X4</b>		<b>12 800</b>		<b>12 800</b>

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

Si la reversión del deterioro del valor se calculara como la diferencia entre el importe en libros antes de la reversión (10 930 u.m., véase el Cuadro 5) y el importe recuperable (13 200 u.m.), la entidad contabilizaría una reversión de 2270 u.m., y aumentaría el importe en libros del camión a 13 200 u.m. (es decir, 10 930 u.m. + 2270 u.m.). No obstante, 13 200 u.m. es superior al importe en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el camión en periodos anteriores (12 800 u.m., véase el Cuadro 5).

Teniendo en cuenta la limitación presentada en el párrafo 27.30(c), la reversión de una pérdida por deterioro no puede dar lugar a un importe en libros superior a 12 800 u.m. Por consiguiente, la reversión del deterioro del valor es de 1870 u.m. (10 930 u.m. de importe en libros al 31/12/20X4 antes de la reversión del deterioro del valor menos 12 800 u.m. de importe en libros nocional al 31/12/20X4 (basado en la segunda revisión de la vida útil) que se habría determinado si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para el camión en periodos anteriores), de la siguiente manera:

Dr	Pérdida por deterioro acumulada (propiedades, planta y equipo)	1870 u.m.
	Cr Resultados (reversión de la pérdida por deterioro)	1870 u.m.

*Reconocimiento de la reversión de la pérdida por deterioro del camión reconocida en periodos anteriores.*

Luego de reconocer la pérdida por deterioro, el importe en libros del camión es de 12 800 u.m.

Nota: En los periodos siguientes, si las variables relevantes siguen siendo iguales a las del 31 de diciembre de 20X4, la PYME J reconocerá una depreciación anual de 3200 u.m. (es decir, 12 800 u.m. de importe depreciable ÷ 4 años de vida útil restante).

# Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

## Caso práctico 4

---

El 31 de diciembre de 20X0, la PYME Q adquiere la unidad generadora de efectivo R.

Los importes en libros de los activos de la unidad generadora de efectivo R al 31 de diciembre de 20X7 (antes de la comprobación del deterioro del valor) son los siguientes:

<i>Plusvalía</i>	<i>Activo identificable R1</i>	<i>Activo identificable R2</i>	<i>Total UGE R</i>
2000 u.m.	5000 u.m.	9000 u.m.	16 000 u.m.

En 20X7, el entorno competitivo de la unidad generadora de efectivo R se deteriora. Por consiguiente, el 31 de diciembre de 20X7, la PYME Q realiza una comprobación del deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo R.

Las previsiones de flujo de efectivo de la unidad generadora de efectivo R para los cinco años siguientes (20X8–20Y2) son:

- 20X8: 4200 u.m. de entrada de efectivo
- 20X9: 3350 u.m. de entrada de efectivo
- 20Y0: 2240 u.m. de entrada de efectivo
- 20Y1: 1200 u.m. de entrada de efectivo
- 20Y2: 6500 u.m. de entrada de efectivo

Al 31 de diciembre de 20X7, la tasa de descuento adecuada ajustada por el riesgo y antes de impuestos para calcular el valor en uso de la unidad generadora de efectivo R es del 11 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X7, los valores razonables de los activos identificables R1 y R2 son de 3000 u.m. y 8600 u.m., respectivamente, y sus costos de venta son de 200 u.m. y 300 u.m., respectivamente. La PYME Q no tiene motivos para creer que el valor razonable menos los costos de venta de la unidad generadora de efectivo R supera su valor en uso.

**Prepare asientos en el libro diario (si los hubiere) para registrar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo R al 31 de diciembre de 20X7.**

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

### Respuesta al caso práctico 4

Dado que la PYME Q no tiene motivos para creer que el valor razonable menos los costos de venta de la unidad generadora de efectivo R supera su valor en uso, su importe recuperable es el valor en uso.

El importe recuperable de la unidad generadora de efectivo R se calcula a su valor en uso, de la siguiente manera:

Ejercicio	Flujos de efectivo futuros u.m.	Factor de descuento (a) 11%	Flujos de efectivo (b) descontados u.m.
20X8	4200	0,900901	3784
20X9	3350	0,811622	2719
20Y0	2240	0,731191	1638
20Y1	1200	0,658731	790
20Y2(c)	6500	0,593451	3857
<b>Valor en uso</b>			<b>12 788</b>

- (a) Al comienzo de 20X8, la gerencia estimó en un 11% la tasa de descuento adecuada para dichos flujos de efectivo futuros, por lo tanto  $i = 11\%$  anual.  
El factor de descuento,  $k$ , es igual a  $1 \div (1 + i)^n$ .
- (b) El valor presente se calcula de la siguiente manera: suma de los flujos de efectivo futuros multiplicados por los factores de descuento aplicables ( $k$ ).
- (c) El periodo 20Y2 corresponde al quinto flujo de efectivo contabilizado desde 20X8. Por lo tanto, para 20Y2, el factor de descuento es  $1 \div (1 + 0,11)^5 = 1 \div (1,11)^5 = 1 \div 1,6850581551 = 0,593451$ . En consecuencia, el valor presente del flujo de efectivo del año 20Y2 se calcula de la siguiente manera:  $6500 \text{ u.m.} \times 0,593451 = 3857,43 \text{ u.m.}$

Dado que el importe en libros de la unidad generadora de efectivo R (16 000 u.m.) supera su importe recuperable (12 788 u.m.), la entidad reconoce una pérdida por deterioro medida en 3212 u.m.

De acuerdo con el párrafo 27.21, la entidad distribuye la pérdida por deterioro primero a la plusvalía y luego a los otros activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad generadora de efectivo. Por consiguiente, la entidad distribuirá 2000 u.m. a la plusvalía y luego 1212 u.m. (es decir, 3212 u.m. de pérdida por deterioro total menos 2000 u.m. distribuido a la plusvalía) de forma proporcional a los activos R1 y R2.

El activo R1 es un 35,71 por ciento del importe en libros de los activos identificables (es decir,  $5000 \text{ u.m. de importe en libros del activo R1} \div (5000 \text{ u.m. de importe en libros del activo R1} + 9000 \text{ u.m. de importe en libros del activo R2})$ ) mientras que el activo R2 es un 64,29 por ciento (es decir,  $1 \text{ menos } 35,71\%$ ). Si la pérdida por deterioro restante de 1212 u.m. se distribuyera a R1 y R2 sobre la base de estas proporciones, el importe en libros de R1 sería de 4567 u.m. (es decir,  $5000 \text{ u.m. de importe en libros antes de la pérdida por deterioro menos } 35,71\% \times 1212 \text{ u.m.}$ ) y el importe en libros de R2 sería de 8221 u.m. (es decir,  $9000 \text{ u.m. de importe en libros antes de reconocer la pérdida por deterioro menos } 64,29\% \times 1212 \text{ u.m.}$ ).

No obstante, de acuerdo con el párrafo 27.22(a), al distribuir la pérdida por deterioro, el importe en libros de un activo (en este caso R1 y R2 de forma individual) no se puede reducir por debajo de su valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable menos los costos de venta de los activos identificables de la unidad generadora de efectivo son:

## Módulo 27: Deterioro del Valor de los Activos

- R1: 2800 u.m. (es decir, 3000 u.m. de valor razonable menos 200 u.m. de costos de venta), y
- R2: 8300 u.m. (es decir, 8600 u.m. de valor razonable menos 300 u.m. de costos de venta), respectivamente.

Por consiguiente, el deterioro del valor distribuido a R2 se limita a 700 u.m. (es decir, 9000 u.m. de importe en libros antes de reconocer la pérdida por deterioro menos 8300 u.m. de valor razonable menos los costos de venta) y el exceso se distribuye al activo R1. La pérdida por deterioro distribuida a R1 es de 512 u.m. (es decir, 3212 u.m. de pérdida por deterioro total menos 2000 u.m. distribuido a la plusvalía menos 700 u.m. distribuido al activo R2).

La PYME Q utiliza los siguientes asientos para registrar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo R:

Dr	Resultados (pérdida por deterioro)	3212 u.m.	
	Cr Plusvalía		2000 u.m.
	Cr Pérdida por deterioro acumulada (activo R1)		512 u.m.
	Cr Pérdida por deterioro acumulada (activo R2)		700 u.m.

*Reconocimiento de la pérdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo R.*

Nota: Tras reconocer la pérdida por deterioro, la PYME Q debería contabilizar en libros los activos de la unidad generadora de efectivo R en los siguientes importes:

<i>Plusvalía</i>	<i>Activo identificable R1</i>	<i>Activo identificable R2</i>	<i>Unidad R</i>
–	4488 u.m.	8300 u.m.	12 788 u.m.