

NICSP 21—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 (2004), *Deterioro del Valor de Activos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 36, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“NIIF,” “NIC,” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards,” e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben ser usadas sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 21—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2011.

La NICSP 21, *Deterioro de Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*, fue emitida en diciembre de 2004.

Desde entonces, la NICSP 21 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* (emitida en febrero de 2008).
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 21

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 31 enero de 2010
5	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
6	Modificado	NICSP 26 diciembre de 2008
7	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
9	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
14	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
16 ¹	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008

¹ Los párrafos posteriores han sido vueltos a numerar.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
17	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
18	Nuevo	NICSP 26 diciembre de 2008
19	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
26A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
26B	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
39A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
71	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
72	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
72A	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
73A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
82A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010

**NICSP 21—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO
GENERADORES DE EFECTIVO**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–13
Definiciones	14–23
Empresas públicas	15
Activos generadores de efectivo	16–21
Depreciación	22
Deterioro del valor	23
Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor	24–34
Medición del importe de servicio recuperable	35–50
Medición del importe de servicio recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida.....	39A
Valor razonable menos los costos necesarios para la venta	40–43
Valor en Uso	44–49
Enfoque del costo de reposición depreciado	45–47
Enfoque del costo de rehabilitación	48
Enfoque de las unidades de servicio	49
Aplicación de los distintos enfoques	50
Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro	51–57
Reversión de las pérdidas de valor por deterioro	58–70
Reclasificación de activos	71–72
Información a revelar.....	72A-79
Disposiciones transitorias	80–81
Fecha de vigencia	82–83
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

Ejemplos ilustrativos

Comparación con la NIC 36 (2004)

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 21, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* está contenida en los párrafos 1 a 83. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 21 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro. Esta Norma también especifica cuándo la entidad debe revertir la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, excepto:**
 - (a) **inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);**
 - (b) **activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de construcción*);**
 - (c) **activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*;**
 - (d) **propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**
 - (e) **propiedades, planta y equipo no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);**
 - (f) **activos intangibles no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*); y**
 - (g) **Otros activos generadores de efectivo con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra Norma.**
3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**
4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.
5. **Las entidades del sector público que posean activos generadores de efectivo tal como se definen en el párrafo 14 deberán aplicar la NIC 26, *Deterioro del Valor de Activos*, a dichos activos. Las entidades del sector público que posean activos no generadores de efectivo deberán aplicar los requerimientos de la presente Norma a dichos activos.**

6. Esta Norma excluye de su alcance el deterioro de valor de activo que se tratan en otra NICSP. Las EP aplican la NIC 36 y, por lo tanto, no están sujetas a lo previsto en esta Norma. Aquellas entidades del sector público distintas de las EP aplicarán la NICSP 26 a sus activos generadores de efectivo y la presente Norma a sus activos no generadores de efectivo. En los párrafos 6 a 13 se explica con mayor detalle el alcance de esta Norma.
7. Esta Norma excluye de su alcance los activos intangibles no generadores de efectivo que son revaluados por su valor razonable con regularidad. Esta Norma incluye dentro de su alcance todos los demás activos intangibles no generadores de efectivo (por ejemplo, aquéllos que se llevan al costo menos la amortización acumulada). Las entidades aplicarán las disposiciones de esta Norma en el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor y reversión de dichas pérdidas por deterioro relacionadas con dichos activos intangibles no generadores de efectivo.
8. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los activos surgidos de los contratos de construcción, ya que otras NICSP aplicables a tales activos ya contienen requerimientos para reconocer y medir este tipo de activos.
9. Esta Norma no se aplica a los activos financieros incluidos en el alcance de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*. El deterioro de valor de estos activos se trata en la NICSP 29.
10. Esta Norma no requiere la aplicación de una prueba de deterioro de valor a propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable de acuerdo con la NICSP 16. Esto es así porque según el modelo del valor razonable recogido en la NICSP 16, una propiedad de inversión se contabiliza por su valor razonable en la fecha de presentación y cualquier deterioro de valor será tenido en cuenta en su valoración.
11. Esta Norma no exige la aplicación de una prueba de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17. Esto es así porque según el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17, (a) los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su importe en libros no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha sobre la que se informa y (b) que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Además, el enfoque adoptado en la presente Norma para la medición del importe de servicio recuperable de un activo implica que es poco probable que dicho importe sea significativamente menor que su importe revaluado y que cualquier diferencia existente esté relacionada con los costos derivados de la disposición del activo.
12. De forma coherente con los requerimientos establecidos en el párrafo 5 anterior, las partidas de propiedades, planta y equipo clasificadas como activos generadores de efectivo, incluyendo aquéllas que se llevan

contablemente por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17, se tratarán conforme a las disposiciones establecidas en la NIC 26.

13. Las inversiones en:
- (a) entidades controladas, tal como se definen en la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*;
 - (b) asociadas, tal como se definen en la NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*; y
 - (c) negocios conjuntos, tal como se definen en la NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*;

son activos financieros que se excluyen del alcance de la NICSP 29. Si estas inversiones se clasifican como activos generadores de efectivo, se tratarán según la NIC 26. Si estos activos no son generadores de efectivo, se tratarán según esta Norma.

Definiciones

14. Los términos siguientes se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Un **mercado activo** (**Active market**) es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- (a) las partidas objeto de transacción son homogéneas;
- (b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y
- (c) los precios están disponibles para el público.

Los **activos generadores de efectivo** (**Cash generating assets**) son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial.

Costos de disposición (**Costs of disposal**) son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.

Valor razonable menos los costos necesarios para la venta (**Fair value less costs to sell**) es el importe que se puede obtener de la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos para su disposición.

Deterioro del valor (**Impairment**) es una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios

económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la depreciación.

Activos no generadores de efectivo (Non-cash-generating assets) son aquellos activos distintos a los generadores de efectivo.

Vida útil (Useful life) es:

- (a) el periodo en el cual el activo se espera que sea utilizado por la entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.

Valor en uso de un activo no generador de efectivo (Value in use of a non-cash-generating asset) es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

En esta Norma se usan términos definidos en otras NICSP con el mismo significado que en aquellas, y aparecen reproducidos en el *Glosario de Términos Definidos* publicado de forma separada.

Empresas públicas

- 15. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes de aquellas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente, las EP operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener obligaciones limitadas de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos.

Activos generadores de efectivo

- 16. Los activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por una entidad orientada a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que una entidad pretende generar flujos de entrada de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo. Un activo puede ser mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, aunque no cumpla ese objetivo durante un determinado periodo sobre el que se informa. Por el contrario, un activo puede que sea un activo no generador de efectivo, aunque esté llegando a un punto de equilibrio o generando un rendimiento comercial durante un determinado periodo sobre el que se informa. A menos que se indique lo

contrario, las referencias a un activo o activos en los siguientes párrafos de esta Norma son referencias a activo(s) no generador(es) de efectivo.

17. Existe un número de circunstancias en que las entidades del sector público pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, aunque la mayoría de sus activos no se mantienen con ese propósito. Por ejemplo, un hospital puede utilizar un edificio para los pacientes que pagan tarifas. Los activos generadores de efectivo de una entidad pública pueden operar independientemente de los activos no generadores de efectivo de la entidad. Por ejemplo, la oficina del registro de la propiedad puede obtener tarifas del registro de los terrenos en forma independiente del departamento de asuntos territoriales.
18. En ciertos casos, un activo puede generar flujos de efectivo aunque se mantenga con el objetivo fundamental de prestación de servicios. Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. El tratamiento de los residuos médicos de los hospitales privados es eventual en las actividades de la planta, y los activos que generan flujos de efectivo no pueden distinguirse de los activos no generadores de efectivo.
19. En otras circunstancias, un activo puede que genere flujos de efectivo y que también sean utilizados para propósitos no generadores de efectivo. Por ejemplo, un hospital público tiene diez salas, nueve de las cuales se utilizan para pacientes que pagan tarifas en un régimen comercial, y las otras se utilizan para los pacientes que no pagan tarifas. Los pacientes de ambas salas utilizan conjuntamente otras instalaciones del hospital (por ejemplo, instalaciones de quirófano). El alcance al que el activo se mantiene con el objetivo de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerado para determinar si la entidad debe aplicar las disposiciones de esta Norma o de la NICSP 26. Si, como en este ejemplo, el componente no generador de efectivo es un componente insignificante del contrato tomado en su conjunto, la entidad aplica la NICSP 26, en lugar de esta Norma.
20. En algunos casos, puede que no esté claro si el objetivo fundamental de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. En tales casos es necesario evaluar la importancia de los flujos de efectivo. Puede que sea difícil determinar si el alcance al que el activo genera flujos de efectivo es tan significativo que esta Norma es aplicable, en lugar de la NICSP 26. Se requiere juicio profesional para determinar qué Norma aplicar. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 16 a 20. El párrafo 73A requiere que una entidad revele los criterios utilizados al formar este juicio profesional. Sin embargo, dados los

objetivos generales de la mayoría de entidades del sector público distintas de las EP, la presunción es que los activos son no generadores de efectivo, y por tanto, se aplicará la NICSP 21.

21. Los activos que poseen las EP son activos generadores de efectivo. El resto de entidades del sector público distintas de las EP pueden poseer activos para generar un rendimiento comercial. Para los propósitos de esta Norma, un activo poseído por una entidad pública que no sea una EP se clasificará como activo generador de efectivo si ese activo (o unidad de la que es parte integrante) se utiliza con el objetivo de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes y/o servicios a partes externas.

Depreciación

22. Depreciación y amortización son la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. En el caso de un activo intangible, generalmente se utiliza el término “amortización” en lugar del término “depreciación”. Ambos términos tienen el mismo significado.

Deterioro del valor

23. Esta Norma define un “deterioro de valor” como una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, adicional y por encima al reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros a través de la depreciación (amortización). Por lo tanto, el deterioro del valor refleja una disminución en la utilidad de un activo para la entidad que lo controla. Por ejemplo, una entidad puede poseer un almacén diseñado específicamente para propósitos militares que actualmente ya no utiliza. Además, dada la naturaleza tan específica de la instalación y su ubicación, es poco probable que pueda ser arrendada o vendida y, por lo tanto, la entidad es incapaz de generar flujos de efectivo por el arrendamiento o disposición del activo. Se considera que el activo ha visto deteriorado su valor puesto que no es capaz de proporcionar a la entidad ningún potencial de servicio – es de poca, o nula, utilidad para la entidad para la contribución al logro de sus objetivos.

Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor

24. En los párrafos 26 a 34 se especifica cuándo debería determinarse el importe de servicio recuperable.
25. El valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. En el párrafo 27 se describen algunos indicios para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor de esta naturaleza. Si se presenta alguno de tales indicios, una entidad estará obligada a realizar una estimación del importe de servicio recuperable. En caso de no presentarse indicio alguno de una pérdida por

deterioro potencial, esta Norma no requiere que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable que podría corresponder a los activos.

26. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la entidad estimará el importe de servicio recuperable del activo.**
- 26A. **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, una entidad también comprobará anualmente si un activo intangible con una vida útil indefinida o si un activo intangible que no está todavía disponible para el uso ha experimentado deterioro del valor comparando su importe en libros con su importe de servicio recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo en que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si este activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo corriente sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de este activo intangible antes de que finalice el periodo corriente sobre el que se informa.**
- 26B. La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos o potencial de servicio futuros como para recuperar su importe en libros está sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.
27. **Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:**

Fuentes externas de información

- (a) **cese, o próximo cese, de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.**
- (b) **han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera.**

Fuentes internas de información

- (c) **se dispone de evidencia sobre el deterioro físico del activo;**

- (d) **durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Entre tales cambios pueden encontrarse la no utilización del activo en actividades productivas, planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece un activo, o que se haya decidido la disposición del mismo antes de la fecha prevista;**
 - (e) **una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento; y**
 - (f) **se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.**
28. La demanda o necesidad de servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo, lo cual afectará al grado de utilización de los activos no generadores de efectivo en la provisión de esos servicios, sin embargo una fluctuación a la baja de la demanda no constituye necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro en el valor de dichos activos. Si la demanda de servicios cesa o casi cesa se puede haber producido un deterioro de valor en los activos utilizados para suministrar esos servicios. Puede considerarse que la demanda “casi” ha cesado cuando es tan baja que la entidad (a) no habría intentado responder a dicha demanda o (b) habría optado por no adquirir el activo para el cual se está analizando el posible deterioro de valor.
29. La lista del párrafo 27 no es exhaustiva. Pueden existir otros indicios de que un activo puede estar perdiendo valor por deterioro. La existencia de otros indicios puede ocasionar que la entidad estime el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes puede ser un indicio de deterioro del valor:
- (a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido de forma significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo; o
 - (b) una significativa reducción a largo plazo (aunque no necesariamente cese o casi cese) en la demanda o necesidad de servicios prestados por el activo.
30. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y a menudo provocarán el debate por parte del órgano de dirección, gerencia o los medios. Un cambio en un parámetro como la demanda de un servicio, grado o modo de utilización, entorno legal o de política gubernamental será un indicio de deterioro de valor únicamente si tal cambio ha sido significativo o se ha

considerado que tendrá un efecto adverso en el largo plazo. Un cambio en el entorno tecnológico puede indicar que un activo se ha quedado obsoleto y que requiere la realización de una prueba de deterioro de su valor. Un cambio en el uso de un activo durante el periodo también puede ser un indicio del deterioro de su valor. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un edificio utilizado como escuela pasa a utilizarse como almacén. Para determinar si ha tenido lugar un deterioro de su valor la entidad necesita valorar los cambios en el potencial de servicio a largo plazo. Esto hace hincapié en el hecho de que los cambios se juzgan dentro del contexto del uso previsto del activo a largo plazo. Sin embargo, las expectativas de uso futuro pueden cambiar y las valoraciones hechas por la entidad en cada fecha sobre la que se informa deberán reflejar este hecho. La Guía de implementación presenta algunos ejemplos de los indicios de deterioro de valor a los que se hace referencia en el párrafo 27.

31. Para determinar si la detención de una construcción puede ocasionar la realización de un test de deterioro, la entidad podría considerar (a) si la construcción simplemente se ha retrasado o pospuesto, (b) si existe la intención de reanudar la construcción en un futuro próximo, o (c) si los trabajos de construcción no se concluirán en un futuro inmediato. Si la construcción ha sido pospuesta o retrasada hasta una fecha futura determinada, el proyecto debe tratarse como trabajo en curso y no debe considerarse como una detención.
32. La evidencia obtenida a través de informes internos, que pudieran estar señalando el deterioro de valor del activo, tal y como indica el párrafo 27(f) anterior, guarda relación con la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios más que con una disminución en la demanda de los bienes o servicios que se suministran con el mismo. Entre estos indicios se incluyen la existencia de:
 - (a) costos de funcionamiento y mantenimiento del activo significativamente mayores en comparación con los inicialmente presupuestados; y
 - (b) niveles de servicio o producción significativamente inferiores en comparación con los originalmente esperados como consecuencia de un escaso rendimiento operativo.

Un aumento significativo en los costos operativos de un activo puede ser un indicio de que el activo no es tan eficiente o productivo como inicialmente se anticipó en la fijación de los estándares de producción por parte del fabricante y a partir de los cuales se elaboró el presupuesto de funcionamiento. De forma similar, un aumento significativo en los costos de mantenimiento puede ser un indicio de que es necesario incurrir en mayores costos para mantener el rendimiento del activo al nivel de rendimiento especificado más recientemente. En otros casos, la evidencia cuantitativa

directa de un deterioro de valor puede venir indicada por una reducción significativa a largo plazo en el servicio o nivel de output esperado para el activo.

33. El concepto de importancia relativa se aplica para determinar si es necesario estimar el importe de servicio recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe de servicio recuperable del activo es significativamente mayor que su importe en libros, la entidad no necesita volver a estimar el importe de servicio recuperable, salvo en presencia de sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. De forma similar, los análisis preliminares pueden mostrar que el importe de servicio recuperable de un determinado activo no es sensible a uno (o varios) de los indicios enumerados en el párrafo 27.
34. Si existiese algún indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor, esto podría indicar que, (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la NICSP aplicable a ese activo, incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe de servicio recuperable

35. En esta Norma se define importe de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable, menos los costos necesarios para la venta, y su valor en uso. Los párrafos 36 a 50 establecen las bases para la medición del importe de servicio recuperable.
36. No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si uno cualquiera de tales valores superase el importe del activo en libros, éste no habría deteriorado su valor, y no sería necesario proceder al cálculo del otro importe.
37. Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. El párrafo 42 establece posibles bases alternativas para estimar el valor razonable menos los costos necesarios para la venta cuando para el activo no existe un mercado funcionando. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En tal caso, la entidad puede tomar el valor del activo en uso como su importe de servicio recuperable.
38. Si no hay razón para creer que el valor en uso del activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos necesarios para la venta, puede tomarse éste como importe recuperable del mismo. Este será, con

frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Ello es debido a que, el valor en uso de un activo mantenido para su disposición estará compuesto, fundamentalmente, por el importe neto a obtener por su venta. Sin embargo, para numerosos activos no generadores de efectivo del sector público que se mantienen bajo un supuesto de negocio en marcha para proporcionar servicios especializados o bienes públicos a la comunidad, el valor en uso del activo es probable que sea mayor que su valor razonable menos los costos necesarios para la venta.

39. En algunos casos, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma, para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso.

Medición del importe de servicio recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

39A. El párrafo 26A requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe de servicio recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe de servicio recuperable efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:

- (a) en el caso de que el activo intangible no proporcionase potencial de servicio procedente de su uso continuado que sea en buena medida independiente de los de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;
- (b) que el cálculo del importe de servicio recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y
- (c) que basándose en un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe de servicio recuperable, la probabilidad de que el importe de servicio recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos necesarios para la venta

40. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.
41. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta sería el precio de mercado del activo, menos los costos de disposición. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.
42. Si no existe ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien en cuestión, el valor razonable menos los costos necesarios para la venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener, a fecha de presentación, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición. Para determinar este importe, la entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable menos los costos necesarios para la venta no reflejará una venta forzada, salvo que la dirección o el organismo gobernante se vea obligado a vender inmediatamente.
43. Los costos por la disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos necesarios para la venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la venta o disposición por otra vía de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la venta o disposición por otra vía.

Valor en uso

44. Esta Norma define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo. “Valor en uso” en esta Norma se refiere al “valor en uso de un activo no generador de

efectivo” salvo que se especifique otra cosa. El valor presente del servicio potencial restante del activo se determina usando cualquiera de los planteamientos identificados como apropiados en los párrafos 45 a 49.

Enfoque del costo de reposición depreciado

45. De acuerdo con este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina como el costo de reposición depreciado del activo. El costo de reposición de un activo es el costo de reponer el potencial de servicio bruto del activo. Este costo está depreciado para reflejar el uso que ha sufrido el activo. Un activo puede ser sustituido mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante la reposición de su potencial de servicio bruto. El costo de reposición depreciado se mide como el costo de reproducción o costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo.
46. El costo de reposición y el costo de reproducir un activo se determinan sobre bases “optimizadas”. Lo lógico es que la entidad no sustituya o reproduzca el activo por otro similar si el activo a sustituir o reproducir está sobredimensionado o se está infrautilizando. Los activos sobredimensionados presentan características que son innecesarias para producir los bienes o servicios que se prestan con el activo. Un activo está infrautilizado cuando tiene una capacidad mayor de la necesaria para satisfacer la demanda de los bienes o servicios que se prestan con el activo. La determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo bajo las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.
47. En determinadas circunstancias, se requiere mantener una holgura o una mayor capacidad que la demandada por seguridad o por otras razones. Esto se debe a la necesidad de que la entidad garantice que es posible disponer de la capacidad adecuada en determinadas situaciones. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de coches de bomberos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que se requiere del activo.

Enfoque del costo de rehabilitación

48. El costo de rehabilitación es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro. Bajo este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina restando el costo estimado de rehabilitación del activo al costo actual de devolver al activo el nivel de servicio potencial restante del activo antes del deterioro. Este último costo habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción o el costo de reposición del activo. Los párrafos 45 y 47

incluyen indicaciones adicionales para la determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo.

Enfoque de las unidades de servicio

49. De acuerdo con este enfoque, el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo se determina reduciendo el costo corriente del potencial de servicio del activo anterior al deterioro para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro. Al igual que en el enfoque de costo de rehabilitación, el costo corriente de devolver el activo al potencial de servicio restante habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción y el costo de reposición del activo.

Aplicación de los distintos enfoques

50. La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:
 - (a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efecto a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o político generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio, según corresponda;
 - (b) los deterioros de valor identificados por un cambio significativo de efecto a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio, según corresponda; y
 - (c) los deterioros de valor identificados debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado, según corresponda.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro

51. En los párrafos 52 a 57 se establecen los requerimientos para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor de un activo. En esta Norma “pérdida por deterioro del valor” se refiere a la “pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo”, salvo que se especifique otra cosa.
52. **El importe de un activo en libros debe ser reducido hasta que alcance su importe de servicio recuperable sí, y solo sí, este importe de servicio recuperable es menor que el importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.**

53. Como se ha indicado en el párrafo 26, esta Norma exige que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable solo si hay indicios de existencia de una potencial pérdida por deterioro. Los párrafos 27 a 33 enumeran indicaciones clave de que puede haber ocurrido una pérdida por deterioro.
54. **Una pérdida recuperable deberá reconocerse inmediatamente en resultados (ahorro o desahorro).**
55. **Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo sí, y solo sí, estuviese obligada a ello por otra NICSP.**
56. En el caso de que el importe estimado de la pérdida por deterioro sea mayor que el importe del activo en libros, éste se reducirá a cero con el reconocimiento de la correspondiente cantidad o monto en resultados (ahorro o desahorro). Un pasivo será reconocido solo si otra NICSP lo requiere. Un ejemplo de ello es cuando una instalación de uso militar no se utiliza más y la entidad está obligada por ley a dismantelar tales instalaciones si no se usan. La entidad puede necesitar realizar una provisión por los costos de dismantelamiento si así lo requiere la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
57. **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente en periodos futuros, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su (eventual) valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.**

Reversión de las pérdidas de valor por deterioro

58. Los párrafos 59 a 70 establecen los requerimientos para la reversión de la pérdida de valor por deterioro de un activo reconocida en periodos anteriores.
59. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiese tal indicio la entidad volverá a estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.**
60. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o ha disminuido, una entidad considerará, como mínimo, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:**

Fuentes externas de información

- (a) **resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo;**
- (b) **han tenido durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera;**

Fuentes internas de información

- (c) **han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con efecto favorable sobre la entidad en el grado de utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costos incurridos durante el periodo de mejora o aumento del rendimiento de un activo o de la reestructuración de las operaciones a las que pertenece el activo;**
 - (d) **una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento; y**
 - (e) **se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.**
61. Los indicios de una reducción potencial de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 60 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 27.
62. La lista del párrafo 60 no es exhaustiva. Una entidad puede identificar otros indicios de la reversión de una pérdida por deterioro que también podrían obligar a la entidad a volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes aspectos puede ser una indicación de que una pérdida por deterioro puede haber revertido:
- (a) un incremento significativo del valor de mercado del activo; o
 - (b) un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.
63. Un compromiso de discontinuar o reestructurar una operación en un futuro próximo es una indicación de una reversión de una pérdida por deterioro de un activo que pertenece a la operación en la que ese compromiso supone un cambio significativo a largo plazo, con un efecto favorable sobre la entidad, en el grado o forma de uso del activo. Las circunstancias en las que tal compromiso es un indicio de la reversión del deterioro a menudo están relacionadas con casos en los que la discontinuación o reestructuración esperada de la operación creará oportunidades de incrementar la utilización

del activo. Un ejemplo es un aparato de rayos X que ha sido infrautilizado por una clínica gestionada por un hospital público y, como resultado de una reestructuración, se espera que sea transferido al departamento principal de radiología, donde tendrá una utilización significativamente mayor. En tal caso, el compromiso de discontinuar o reestructurar las operaciones de la clínica puede ser un indicio de que puede ser necesario revertir la pérdida por deterioro del activo reconocida en periodos anteriores.

64. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la NICSP que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.
65. **Deberá procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores sí, y solo sí, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Si éste fuera el caso, el importe del activo en libros deberá aumentarse, con la limitación descrita en el párrafo 68, hasta que alcance su importe de servicio recuperable. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**
66. Esta Norma requiere que una entidad haga una estimación formal del importe de servicio recuperable sólo si existe un indicio de la reversión de una pérdida por deterioro. El párrafo 60 identifica los principales indicios de que la pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en periodos anteriores puede ya no existir o puede haber disminuido.
67. La reversión de una pérdida por deterioro refleja un aumento en el potencial estimado del importe de servicio recuperable del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que una entidad reconoció por última vez la pérdida por deterioro del activo. El párrafo 77 requiere que una entidad identifique los cambios en las estimaciones que produce el incremento citado en el importe de servicio recuperable. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:
 - (a) un cambio en la base de estimación del importe de servicio recuperable (es decir, si el importe de servicio recuperable se calcula como el razonable menos los costos necesarios para la venta o el valor en uso);
 - (b) si el importe de servicio recuperable estaba calculado a partir del valor en uso, un cambio en las estimaciones correspondientes al valor en uso; o,

- (c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos necesarios para la venta, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes del valor razonable menos los costos necesarios para la venta.
68. **El nuevo importe de un activo en libros, atribuible a la reversión de una pérdida por deterioro, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.**
69. **Una reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá inmediatamente en resultados (ahorro o desahorro).**
70. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

Reclasificación de activos

71. **La reclasificación de activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo o de activos no generadores de efectivo a activos generadores de efectivo, solo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada. Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro. En vez de ello, el indicio para realizar una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro surge, como mínimo, de los indicios citados aplicables al activo tras su reclasificación.**
72. Existen circunstancias en las que las entidades públicas pueden decidir que es apropiado reclasificar un activo no generador de efectivo como un activo generador de efectivo. Por ejemplo, una planta de tratamiento de aguas residuales fue construida para tratar aguas industriales de una unidad de vivienda social, a la que no se le aplica cargo alguno. La unidad de vivienda social fue demolida y el lugar se desarrollará para propósitos industriales y de venta al por menor. Se pretende que, en el futuro, la planta será utilizada para tratar aguas industriales en un régimen comercial. A la luz de esta decisión, la entidad del sector público decide reclasificar la planta de tratamiento de aguas industriales como una unidad generadora de efectivo.

Información a revelar

- 72A. **Una entidad revelará los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos no generadores de efectivo.**
73. **La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:**
- (a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en resultados (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esas pérdidas por deterioro de valor están incluidas; y**
 - (b) **el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en resultados (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas.**
- 73A. **Una entidad revelará los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo.**
74. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.
75. La información exigida por el párrafo 73 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la NICSP 17.
76. **Una entidad que presenta información financiera segmentada de acuerdo con la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, debe proceder a revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que informa la entidad, la siguiente información:**
- (a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en resultados (ahorro o desahorro) durante el periodo; y**
 - (b) **el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en resultados (ahorro o desahorro) durante el periodo.**
77. **Una entidad revelará información sobre los siguientes aspectos para cada pérdida por deterioro material reconocida o revertida durante el periodo:**
- (a) **los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;**
 - (b) **el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;**
 - (c) **la naturaleza del activo;**

- (d) **el segmento al que pertenece el activo, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NICSP 18;**
 - (e) **si el importe de servicio recuperable del activo es su valor razonable menos los costos necesarios para la venta o su valor de uso;**
 - (f) **si el importe recuperable es su valor razonable menos los costos de venta, la base utilizada para determinar el valor razonable menos los costes de venta (tales como si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo); y**
 - (g) **si el importe de servicio recuperable es su valor en uso, el enfoque utilizado para determinar ese valor.**
78. **Una entidad revelará la siguiente información para la agregación de las pérdidas por deterioro y la agregación de las reversiones de las pérdidas por deterioro reconocidas durante el periodo para aquellos casos en que no se ha presentado información de acuerdo con el párrafo 77:**
- (a) **las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor (y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor); y**
 - (b) **los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o a la reversión de las pérdidas por deterioro.**
79. Se aconseja a las entidades revelar información acerca de las estimaciones clave utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe de servicio recuperable de los activos.

Disposiciones transitorias

80. **Esta Norma será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su adopción. Las pérdidas por deterioro (o las reversiones de las mismas), que se produzcan como resultado de la aplicación por primera vez de esta NICSP, serán reconocidas de acuerdo con lo establecido en la propia Norma [es decir, en resultados (ahorro o desahorro)].**
81. Previamente a la aprobación de esta Norma las entidades pueden haber adoptado otras políticas contables para el reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro de los activos. Al adoptar esta Norma, puede surgir un cambio en las políticas contables. Podría ser difícil calcular el importe de los ajustes derivados de la aplicación retroactiva del cambio en la política contable. Por tanto, cuando una entidad proceda a aplicar esta Norma por primera vez, no aplicará ni el tratamiento de referencia ni el tratamiento alternativo permitido para contabilizar otros cambios en las políticas

contables según lo dispuesto en la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Fecha de vigencia

82. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2006, deberá revelar este hecho.**
- 82A. **La NICSP 31 modificó los párrafos 2 y 7 e insertó los párrafos 26A, 26B y 39A. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 31 a periodos que comiencen antes del 1 de abril de 2011, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.**
83. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a los efectos de información con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen en la fecha de adopción o con posterioridad.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 21, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) se basan en las NIIF emitidas por el IASB, en la medida en que los requerimientos de esas Normas son aplicables al sector público. Las disposiciones de esta Norma han sido desarrolladas de forma coherente con esta política. La NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* requiere que las entidades determinen el importe recuperable de un activo si hay indicios de que el activo ha sufrido un deterioro de valor. El importe recuperable de un activo se define como el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos necesarios para la venta del activo. Esta Norma contiene una definición similar.
- FC3. La NIC 36 se aplica a los activos generadores de efectivo y a las unidades generadoras de efectivo, mientras que esta Norma se aplica a los activos no generadores de efectivo individuales. Esto supone la existencia de varias diferencias entre las dos Normas. Las diferencias más importantes son:
- el método de determinación del valor en uso de un activo no generador de efectivo bajo esta Norma es diferente del aplicado en la NIC 36 a un activo generador de efectivo;
 - esta Norma no requiere que las entidades apliquen una prueba de deterioro de valor a las propiedades, planta y equipo contabilizadas a su importe revaluado; y
 - esta Norma no incluye “un descenso en el valor de mercado significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo” como un indicio mínimo de deterioro. Este indicio está incluido como una indicación adicional de que puede haberse producido un deterioro.

Las razones del IPSASB para introducir estos cambios en las disposiciones de la NIC 36 se explican en los párrafos siguientes.

- FC4. La Invitación a Comentar (IC), *Deterioro del Valor de los Activos*, emitida en el año 2000 proponía un enfoque para la contabilización del deterioro del valor de los activos de las entidades del sector público que aplicaban la NIC 36 en la medida en que era adecuado. Tras la consideración de las

respuestas a la IC se desarrolló el ED 23, *Deterioro del Valor de los Activos*, se emitió en el año 2003. Esta Norma fue desarrollada después de considerar las respuestas al ED 23.

Activos generadores de efectivo

FC5. La NIC 36 requiere que una entidad determine el valor en uso como el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se esperan obtener en el futuro (a) por el uso continuado del activo, o de la unidad generadora de efectivo, y (b) de su disposición al final de su vida útil. El potencial de servicio de los activos generadores de efectivo viene reflejado por su capacidad para generar flujos de caja futuros. La NICSP 26 está basada en la NIC36. Los requerimientos de la NICSP 26 son aplicables a los activos generadores de efectivo propiedad de entidades del sector público. Esta Norma requiere que las entidades apliquen la NICSP 26 para reconocer el deterioro de valor de los activos generadores de efectivo en el sector público.

Activos no generadores de efectivo

FC6. Al considerar los principios que sustentan el concepto de valor en uso aplicable a los activos no generadores de efectivo, el IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo debe medirse en referencia al valor presente del potencial de servicio restante del activo. Esto reproduce el enfoque adoptado por la NIC 36.

Determinación del valor en uso

FC7. La determinación del valor en uso (valor presente del potencial de servicio restante) de un activo no generador de efectivo, puede abordarse de diversas formas. Un enfoque que reproduce el de la NIC 36 supone estimar y descontar los flujos de efectivo entrantes que lograría la entidad si vendiese sus servicios o cualquier otro producto en el mercado. Sin embargo, el IPSASB opina que es poco probable que se use este enfoque en la práctica debido a la complejidad que supone determinar los precios adecuados a los que habría que valorar el servicio o las unidades de producto y la estimación de la tasa de descuento correcta.

FC8. Existen otros enfoques que reflejan de manera implícita una determinación del valor en uso. En este sentido, el IPSASB tuvo en cuenta el enfoque del valor de mercado y los enfoques que determinan el costo de reposición depreciado, e incluyen la consideración del costo de rehabilitación y de las unidades de servicio.

Enfoque del valor de mercado

FC9. De acuerdo con este enfoque, cuando exista un mercado activo, el valor en uso del activo no generador de efectivo se determina según el valor de

mercado observado para el activo. Cuando no exista un mercado activo, la entidad utilizará la mejor evidencia disponible del precio de mercado al cual se podría intercambiar el activo entre partes conocedoras e interesadas que actúan en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta el mejor uso que podrían darle al activo los participantes del mercado y el precio que estarían dispuestos a pagar en las circunstancias actuales. El IPSASB se percató de que usar el valor de mercado observado como una aproximación del valor en uso era redundante, ya que el valor de mercado difería del valor razonable menos los costos necesarios para la venta (el otro componente del importe de servicio recuperable estimado) sólo en el importe de los costos de disposición. Por ello el valor de mercado estaría correctamente reflejado por el componente valor razonable menos costos necesarios para la venta del importe de servicio recuperable.

Enfoque del costo de reposición depreciado

FC10. Según este enfoque, el valor en uso de un activo se determina como el menor costo al cual podría obtenerse el potencial de servicio bruto incorporado en el activo en el curso normal de sus operaciones menos el valor del potencial de servicio ya agotado. Este enfoque asume que la entidad reemplaza el potencial de servicio restante del activo si está necesitada de él. Un activo puede ser reemplazado mediante reproducción (como activos específicos) o a través de la reposición de su potencial de servicio bruto. Por lo tanto, el valor en uso se mide como el menor entre el costo de reproducción o de reposición del activo, menos la depreciación acumulada calculada según la base de tal costo, para reflejar el potencial de servicio ya consumido o agotado del activo.

Enfoque del costo de rehabilitación

FC11. Este enfoque se utiliza habitualmente cuando las pérdidas por deterioro surgen por un daño. Según este enfoque, el valor en uso del activo se determina restando el costo de rehabilitación estimado del activo del costo de reposición o de reproducción depreciado del activo anterior al deterioro.

Enfoque de las unidades de servicio

FC12. Este enfoque determina el valor en uso del activo reduciendo el costo de reposición o de reproducción depreciado del activo anterior al deterioro para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro.

Enfoques adoptados

FC13. El IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo se mida usando el costo de reposición depreciado, el costo de

rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio citados anteriormente como apropiados.

Otros activos

FC14. La NICSP 21 contiene requerimientos específicos para comprobar el deterioro del valor de los activos intangibles, y para reconocer y medir las pérdidas por deterioro relacionadas con ellos. Estos requerimientos complementan los de la NICSP 31, *Activos Intangibles*. Los activos intangibles no generadores de efectivo medidos al costo se incluyen dentro del alcance de esta Norma y debe comprobarse su deterioro de valor de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.

Grupo de activos y activos generales de la entidad

FC15. Según la NIC 36, cuando no es posible determinar el importe recuperable de un activo individual, entonces deberá determinarse el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (UGE). La UGE es el grupo identificable de activos más pequeño, (a) que genera entradas de flujos de efectivo de su uso continuado, y (b) que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. El IPSASB consideró el concepto de unidad generadora de servicio en un contexto de no generación de efectivo. Observó que como los requerimientos de esta Norma se aplican a los activos individuales, la adopción de ese concepto por analogía al de UGE de la NIC 36 es innecesaria, porque es posible identificar el potencial de servicio de los activos individuales. Más aún, su adopción introduciría excesiva complejidad en el reconocimiento del deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

FC16. Según la NIC 36, los activos distintos de la plusvalía que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros de dos o más UGE se consideran como “activos comunes de la compañía o activos generales”. En un contexto de generación de efectivo, dado que los activos generales no generan entradas de flujos de efectivo independientes, el deterioro de los activos generales se trata como parte del deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen los activos generales. El IPSASB observó que en un contexto de no generación de efectivo, el concepto de unidad generadora de servicio no está justificado tal y como se indica en el párrafo anterior FC.15. El IPSASB además observó que tales activos a menudo son una parte esencial de la función de prestación de servicios y su deterioro debe ser tratado como cualquier otro activo no generador de efectivo de la entidad.

Propiedades, planta y equipo y activos intangibles

- FC17. La Norma no exige la aplicación de una prueba de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido (“modelo de revaluación”) por la NICSP 17 y la NICSP 31. El IPSASB es de la opinión que según el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17 y en la NICSP 31, los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su valor contable no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe en que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serán los costos de disposición. El IPSASB opina que, en la mayoría de los casos, estos costos no serán significativos y, desde un punto de vista práctico, no es necesario determinar el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro por los costos de disposición de un activo no generador de efectivo.
- FC18. A diferencia de lo previsto en esta Norma, la NIC 36 requiere que las entidades realicen una prueba de deterioro a la propiedad, planta y equipo revaluadas, tras su revaluación. Las razones de esta diferencia pueden explicarse con relación a los factores establecidos en los párrafos FC19 y FC20 siguientes.
- FC19. En primer lugar, los métodos establecidos en esta Norma para determinar el importe de servicio recuperable difieren de los recogidos en la NIC 36 para determinar el importe recuperable. En esta Norma se define importe recuperable de servicio como el mayor entre su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor en uso de un activo determinando el costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado y los enfoques descritos como enfoque del costo de rehabilitación y enfoque de las unidades de servicio. Estos enfoques también pueden adoptarse para medir el valor razonable de acuerdo con la NICSP 17 y la NICSP 31 por ello el valor en uso es una medida del valor razonable. La NIC 36 define importe recuperable como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. Según la NIC 36 el valor en uso se determina usando el valor presente de los flujos de efectivo que se esperan obtener del uso continuado del activo y su posible disposición. La NIC 36 plantea que el valor en uso puede ser diferente del valor razonable del activo.
- FC20. En segundo lugar, el requerimiento según la NIC 36 de combinar activos no generadores de efectivo con activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo, no se reproduce en esta Norma. Según la

NIC 36, cuando un activo no produce entradas de flujos de efectivo se combina con otros activos para formar una unidad generadora de efectivo, de la que se determina su valor en uso. La suma de los valores razonables de los activos que conforman una unidad generadora de efectivo puede ser diferente del valor en uso de la unidad generadora de efectivo.

Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo mantenidos por EP

FC21. Esta Norma requiere que el deterioro del valor de activos poseídos por EP se contabilicen según lo establecido en la NIC 36. Las EP son entidades con ánimo de lucro y los activos que utilizan son, principalmente, activos generadores de efectivo. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* deja claro que las EP son entidades con ánimo de lucro y, por tanto, se requiere que cumplan con las NIIF y las NIC. Las NICSP individuales hacen explícito que las NIIF se aplican a las EP. Por consiguiente, se espera que en las EP los activos no generadores de efectivo se agrupen de forma adecuada con los activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo a la que aplicar los correspondientes test de deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36.

Indicios del deterioro del valor – cambios en el valor de mercado

FC22. La NIC 36 incluye como indicio mínimo de deterioro del valor el hecho de que “el valor de mercado de un activo haya disminuido de forma significativamente superior a lo que cabría esperar como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo”. El IPSASB ha incluido este aspecto como un indicio adicional de que se ha producido un deterioro de valor, pero no como un indicio mínimo de que tal deterioro ha tenido lugar. El IPSASB opina que estos cambios en el valor de mercado no implican necesariamente que un activo no generador de efectivo haya sufrido un deterioro de valor. Esto es así porque los activos no generadores de efectivo se mantienen por otras razones distintas a la generación de un rendimiento comercial, por lo tanto, puede que un cambio en su valor de mercado no refleje un cambio en el importe de servicio que la entidad recuperará a través del uso continuado del activo.

Reversión del deterioro de valor

FC23. El Párrafo 60(a) incluye el “resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo” como una indicación mínima de la reversión del deterioro del valor, mientras que el párrafo 62(b) incluye como indicio adicional de la posible reversión del deterioro el hecho de que se produzca “un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo”. La redacción de estos dos indicios es similar; sin embargo, se puede distinguir uno de otro porque

el párrafo 60(a) se refiere al resurgimiento de la demanda que disminuyó y originó el reconocimiento de una pérdida por deterioro. El párrafo 62(b) hace referencia a una demanda nueva y puede no guardar conexión con el motivo por el cual se reconoció una pérdida por deterioro con respecto a ese activo.

- FC24. El párrafo 62(a) incluye como indicio adicional de la reversión del deterioro el hecho de que se produzca “un incremento significativo del valor de mercado del activo”. Esto no refleja el indicio de deterioro de valor recogido en el párrafo 27(a) que exige que la disminución en el valor de mercado sea “significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo”. Esta diferencia implica que el aumento en el valor de mercado puede ser esperado o inesperado.
- FC25. El Párrafo 27(c) incluye como indicio adicional de deterioro el hecho de que exista “Evidencia sobre el deterioro físico del activo”. El párrafo 60 no incluye un indicio de reversión del deterioro que refleje esta indicación de deterioro. El IPSASB no ha incluido la “reparación de un activo” como un indicio de reversión porque la NICSP 17 requiere que los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida de propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros o un potencial de servicio durante la vida total del activo, adicionales a los más recientemente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento, que pasarán a la entidad. Este requerimiento también es aplicable para las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del costo según la NICSP 16. El IPSASB opina que estas disposiciones anulan la necesidad de indicios de reversión del deterioro del valor que reflejen el indicio de daño físico para el reconocimiento del deterioro. El IPSASB también indica que la rehabilitación o reparación de un daño no constituye un cambio en la estimación del importe recuperable de servicio de un activo, tal como se recoge en el párrafo 65 de esta NICSP.

Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 21, pero no es parte de la misma.

Indicios de deterioro (párrafo 27)

Fuentes externas de información

(a) Cese, o próximo cese, de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.

GI1. El activo todavía mantiene el mismo potencial de servicio, pero la demanda para ese servicio ha cesado o casi cesado. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro incluyen:

- (a) una escuela cerrada por la carencia de demanda de servicios educativos debido a un desplazamiento de la población hacia otras áreas. No se prevé que esta tendencia demográfica que ha afectado a la demanda de servicios educativos revierta en un futuro inmediato;
 - (b) una escuela diseñada para 1.500 estudiantes actualmente tiene una matrícula de 150 estudiantes - la escuela no se puede cerrar porque la escuela alternativa más cercana se encuentra a 100 Km. de distancia. La entidad no prevé que el número de alumnos matriculados aumente. En el momento de su creación la matrícula era de 1.400 estudiantes - la entidad hubiese adquirido unas instalaciones mucho más reducidas de haber previsto que el número de alumnos iba a ser de 150 en el futuro. La entidad considera que la demanda casi ha cesado y que el importe de servicio recuperable debe ser comparado con su importe en libros;
 - (c) una línea ferroviaria cerrada debido a la falta de clientela (por ejemplo, la población en un área rural ha emigrado a la ciudad de forma significativa como consecuencia de los sucesivos años de sequía, y aquellos que se han quedado en el área prefieren utilizar el servicio de autobús por resultar más barato); y
 - (d) un estadio cuyo principal ocupante no renueva su contrato de ocupación con el resultado de que se espera el cierre de la instalación.
- (b) **Cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en el que opera la entidad.**

Entorno tecnológico

GI2. La utilidad de servicio de un activo puede verse reducida si la tecnología ha avanzado y crea alternativas que suministran un servicio mejor o más eficiente. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro son:

- (a) equipo de diagnóstico médico que apenas se utiliza porque una nueva máquina que incorpora una tecnología más avanzada proporciona resultados más precisos [también cumpliría el indicio (a) anterior];
- (b) software por el cual el proveedor externo ya no proporciona asistencia técnica como consecuencia de los avances tecnológicos y la entidad no cuenta con personal que se ocupe de su mantenimiento; y
- (c) hardware que se ha quedado obsoleto por efectos del desarrollo tecnológico.

Entorno legal o de política gubernamental

GI3. El potencial de servicio de un activo puede verse reducido como consecuencia de un cambio en una ley o regulación. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro incluyen:

- (a) un automóvil que no cumple con la nueva normativa sobre emisión de sustancias contaminantes o un avión que no cumple con la normativa de contaminación acústica;
- (b) una escuela que ya no puede utilizarse con propósitos educativos debido a una nueva regulación sobre seguridad que afecta a los materiales empleados en la construcción o las salidas de emergencia; y
- (c) una planta potabilizadora de agua que no puede utilizarse debido a que no satisface la nueva normativa medioambiental.

Fuentes internas de información

(c) **Se dispone de evidencia de daño físico de un activo.**

GI4. El deterioro físico del activo probablemente dará lugar a que éste sea incapaz de suministrar el nivel de servicio que era capaz de proporcionar anteriormente. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro incluyen:

- (a) un edificio dañado como consecuencia de un incendio, inundaciones u otros factores;
- (b) un edificio que está cerrado debido a la identificación de deficiencias en su estructura;
- (c) tramos elevados de una carretera que se han hundido, que será necesario reemplazar antes de 15 años, en vez de en los 30 originalmente previstos;
- (d) una presa cuyo canal de desagüe se ha reducido como consecuencia de una evaluación estructural;

- (e) una planta potabilizadora de agua cuya capacidad se ha reducido por una obstrucción en la entrada de agua cuya eliminación no es económica;
- (f) un puente para el cual se han establecido restricciones al peso de los vehículos que pueden circular sobre él, debido a la identificación de deficiencias en su estructura;
- (g) un buque de la marina dañado en una colisión; y
- (h) equipo que se ha dañado y que no puede repararse o cuya reparación no es viable en términos económicos.

(d) Cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado en que se usa o se espera usar el activo.

GI5. El activo todavía mantiene el mismo potencial de servicio, pero cambios a largo plazo tienen un efecto desfavorable en el grado en el cual se utiliza el activo. Ejemplos de circunstancias en las que los activos pueden sufrir este tipo de deterioro incluyen:

- (a) si un activo no se está utilizando en el mismo grado que cuando se puso en funcionamiento, o si la vida útil estimada del activo es menor que la que originalmente se estimó, se puede haber producido un deterioro en el valor de ese activo. Un ejemplo de un activo que potencialmente está perdiendo valor por deterioro es una computadora central que está siendo infrautilizada porque muchas aplicaciones han sido convertidas o desarrolladas para ejecutarse mediante plataformas de servidores y ordenadores personales. un descenso significativo en la demanda de servicios de un activo puede traducirse en un cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización del mismo; y
- (b) si un activo no se está utilizando en el mismo grado que cuando se puso en funcionamiento se puede haber producido un deterioro en el valor de ese activo. un ejemplo de un activo cuyo valor se ha deteriorado y que puede identificarse a través de este indicio es un edificio escolar que está siendo utilizado como almacén y no con fines educativos.

(e) Una decisión de interrumpir la construcción del activo antes de que se finalice o esté en condiciones de uso.

GI6. Un activo cuya construcción no se va a finalizar no puede suministrar el servicio previsto. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro incluyen aquéllos en los que:

- (a) la construcción se detuvo como consecuencia de un descubrimiento arqueológico o condiciones medioambientales propicias para la conservación de una especie en vías de extinción; o
- (b) la construcción se detuvo debido a una recesión económica.

También se tendrán en consideración las circunstancias que originaron la interrupción de la construcción. Si la construcción se ha aplazado, es decir, se ha pospuesto hasta una fecha futura determinada, el proyecto debe tratarse como trabajo en curso y no debe considerarse como una detención.

(f) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, significativamente peor que el esperado.

- GI7. Los informes internos pueden indicar que un activo no está proporcionando el rendimiento esperado o que su rendimiento se está deteriorando con el paso del tiempo. Por ejemplo, un informe interno del departamento de salud sobre el funcionamiento de una clínica rural puede indicar que un aparato de rayos X utilizado por la clínica ha sufrido un deterioro de valor porque el costo de mantenimiento del aparato ha excedido de forma significativa el inicialmente presupuestado.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 21, pero no son parte de la misma.

Medición de la pérdida por deterioro

Nota: En los siguientes ejemplos se asume que el valor razonable menos los costos necesarios para la venta del activo para el cual se realiza la prueba de deterioro es menor que su valor en uso o que no se puede determinar, a menos que se indique lo contrario. Por lo tanto, el importe de servicio recuperable del activo es igual a su valor de uso. En estos ejemplos se utiliza el método de depreciación lineal.

Enfoque del costo de reposición depreciado

Cambio significativo a largo plazo en el entorno tecnológico con una incidencia adversa sobre la entidad –Infrautilización de una computadora central

EI1. En 1999, la ciudad de Kermann adquirió una nueva computadora central por un costo de 10 millones de u.m.². Kermann estimó que la vida útil de la computadora sería 7 años, y que en término medio se utilizaría el 80 por ciento de la capacidad del procesador (CPU) entre los distintos departamentos. Se estimó necesario mantener en reserva un 20 por ciento de la capacidad de la computadora para periodos de saturación de trabajo y para ciertas actividades programadas. A los pocos meses de la adquisición, la utilización de la CPU alcanzó el 80% de su capacidad, pero disminuyó al 20 por ciento en el año 2003 ya que muchas aplicaciones de los departamentos pasaron a ejecutarse en ordenadores de sobremesa o servidores. Un ordenador que puede proporcionar la capacidad de trabajo equivalente a la que realiza la computadora central en la actualidad se puede adquirir en el mercado por 500.000 u.m.

Evaluación del deterioro

EI2. El indicio del deterioro es un cambio significativo a largo plazo que ha tenido lugar en el entorno tecnológico de la entidad que ha provocado que la ejecución de los programas pase de la computadora central a otras unidades y, por tanto, ha supuesto una disminución de las tareas realizadas por la misma. (Alternativamente se podría argumentar que una disminución significativa en el nivel de uso de la computadora central es el indicio del deterioro). La pérdida por deterioro se determina usando el enfoque de costo de reposición depreciado como se indica a continuación:

a	Costo de adquisición, 1999	10.000.000
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 4 ÷ 7)	5.714.286
b	Importe en libros, 2003	4.285.714

² En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u.m.).

c	Costo de reposición	500.000
	Depreciación acumulada ($c \times 4 \div 7$)	285.714
		<hr/>
d	Importe de servicio recuperable	214.286
		<hr/>
	Pérdida por deterioro (b – d)	4.071.428
		<hr/> <hr/>

Casi cese de la demanda de servicios proporcionados por un activo no generador de efectivo – Infrautilización de un programa informático de una computadora central

EI3. En 1999, la ciudad de Kermann adquirió una licencia de software para una aplicación informática para su nueva computadora central por 350.000 u.m. En Kermann se estimó que la vida útil del software sería de siete años y que mediante la utilización del software se obtendrían beneficios económicos y potencial de servicio de forma lineal a lo largo de su vida útil. En 2003, la utilización de la aplicación había disminuido al 15 por ciento de la demanda originalmente estimada. Una licencia de software para reemplazar el potencial de servicio que todavía se presta por el software deteriorado cuesta 70.000 u.m.

Evaluación del deterioro

EI4. El indicio del deterioro es un cambio tecnológico causado por la pérdida de capacidad de la computadora central.

a	Costo de adquisición, 1999	350.000
	Depreciación acumulada, 2003 ($a \times 4 \div 7$)	200.000
		<hr/>
b	Importe en libros, 2003	150.000
		<hr/> <hr/>
c	Costo de reposición	70.000
	Amortización acumulada ($c \times 4 \div 7$)	40.000
		<hr/>
d	Importe de servicio recuperable	30.000
		<hr/> <hr/>
	Pérdida por deterioro (b – d)	120.000
		<hr/> <hr/>

Cambio significativo a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en la forma de uso – Un colegio usado como almacén

EI5. En el año 1997, el Distrito Escolar de Lunden construyó una escuela infantil con un costo de 10 millones de u.m. La vida útil del edificio se estimó en cincuenta años. En el año 2003, se cierra la escuela debido a que la inscripción de alumnos en el distrito ha disminuido de forma inesperada debido al cambio en la población producido por la quiebra de la mayor empresa de la zona. Se ha reconvertido el uso de la escuela, utilizándose actualmente como almacén, y en el Distrito Escolar de Lunden no hay expectativas de que se incrementen las inscripciones de forma suficiente como para que haya que reabrir la escuela. El costo actual de reposición para un

almacén con la misma capacidad que la que tiene la escuela reconvertida es de 4,2 millones de u.m.

Evaluación del deterioro

- EI6. El deterioro viene indicado porque el fin para el que se utiliza el edificio ha cambiado de manera significativa, pasando de un lugar de instrucción de estudiantes a un centro de almacenaje, y no se espera que se produzcan cambios en un futuro inmediato. Una pérdida por deterioro usando el enfoque de costo de reposición depreciado se determinaría como sigue:

a	Costo histórico, 1997	10.000.000
	Depreciación acumulada, 2003 ($a \times 6 \div 50$)	1.200.000
b	Importe en libros, 2003	8.800.000
c	Costo de reposición de un centro de almacenamiento de similar capacidad	4.200.000
	Depreciación acumulada ($c \times 6 \div 50$)	504.000
d	Importe de servicio recuperable	3.696.000
	Pérdida por deterioro (b – d)	5.104.000

Cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización con un efecto adverso para la entidad – Una escuela parcialmente cerrada debido a un descenso en el número de matriculaciones

- EI7. En 1983, el Distrito Escolar de Lutton construyó una escuela con un costo de 2,5 millones de u.m. La entidad estimó que la escuela se usaría durante 40 años. En el año 2003, el número de alumnos disminuyó de 1000 a 200 como resultado de un cambio en la población debido a la quiebra de la mayor empresa de la zona. Los gestores decidieron cerrar las dos plantas superiores de las tres con que cuenta la escuela. En el Distrito escolar de Lutton no hay expectativas de que el número de alumnos aumente en el futuro lo suficiente como para necesitar reabrir las dos plantas cerradas. El costo actual de reposición de una escuela con una sola planta se estima en 1,3 millones de u.m.

Evaluación del deterioro

- EI8. El indicio del deterioro viene determinado porque el grado de utilización de la escuela ha cambiado de tres plantas a una sola planta como resultado de la reducción del número de estudiantes de 1000 a 200. La reducción en el grado de utilización es significativa y se espera que el número de alumnos se mantenga en ese nivel reducido en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro usando un enfoque del costo de reposición depreciado se determinaría de la siguiente manera:

a	Costo de adquisición, 1983	2.500.000
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 20 ÷ 40)	1.250.000
b	Importe en libros, 2003	1.250.000
c	Costo de reposición	1.300.000
	Depreciación acumulada (c × 20 ÷ 40)	650.000
d	Importe de servicio recuperable	650.000
	Pérdida por deterioro (b – d)	600.000

Enfoque del costo de rehabilitación

Daños físicos – Autobús escolar dañado en un accidente de tráfico

EI9. En el año 1998, el Distrito Norte de Educación Elemental adquirió un autobús con un costo de 200.000 u.m. para trasladar a los estudiantes de las poblaciones cercanas de manera gratuita. La escuela estimó una vida útil de 10 años para el vehículo. En 2003, el autobús sufrió daños en un accidente de tráfico y fue necesario gastar 40.000 u.m. para volverlo a poner en condiciones de funcionamiento. La rehabilitación no afecta a la vida estimada del activo. El costo de adquirir un nuevo autobús para prestar un servicio similar en el año 2003 es de 250.000 u.m.

Evaluación del deterioro

EI10. El deterioro viene indicado por el daño significativo que ha sufrido el autobús en el accidente de carretera. La pérdida por deterioro usando un enfoque del costo de rehabilitación se determinaría de la siguiente manera:

a	Costo de adquisición, 1998	200.000
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 5 ÷ 10)	100.000
b	Importe en libros, 2003	100.000
c	Costo de reposición	250.000
	Depreciación acumulada (c × 5 ÷ 10)	125.000
d	Costo de reposición depreciado (sin sufrir daños)	125.000
	Menos: costo de rehabilitación	40.000
e	Importe de servicio recuperable	85.000
	Pérdida por deterioro (b - e)	15.000

Daño físico – Edificio dañado en un incendio

EI11. En el año 1984 la ciudad de Moorland construyó un edificio para oficinas con un costo de 50 millones de u.m. Se esperaba que el edificio prestase servicio durante 40 años. En el año 2003, tras 19 años de utilización, un incendio

causó severos daños estructurales en el edificio. Por razones de seguridad, se cierra el edificio y las reparaciones de la estructura para devolver al edificio a unas condiciones adecuadas para volver a ocuparlo suponen 35,5 millones de u.m. El costo de reposición de un nuevo edificio es de 100 millones de u.m.

Evaluación del deterioro

EI12. El deterioro viene indicado porque el edificio ha sufrido daños físicos debido al incendio. La pérdida por deterioro usando un enfoque del costo de rehabilitación se determinaría como sigue:

a	Costo de adquisición, 1984	50.000.000
	Depreciación acumulada, 2003 ($a \times 19 \div 40$)	23.750.000
b	Importe en libros, 2003	26.250.000
c	Costo de reposición (de un edificio nuevo)	100.000.000
d	Depreciación acumulada ($c \times 19 \div 40$)	47.500.000
	Costo de reposición depreciado (sin daños)	52.500.000
	Menos: costo de rehabilitación	35.500.000
e	Importe de servicio recuperable	17.000.000
	Pérdida por deterioro (b - e)	9.250.000

Enfoque de las unidades de servicio

Cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización con un efecto adverso para la entidad – Edificio de pisos parcialmente desocupado en un futuro inmediato

EI13. En el año 1998, el Ayuntamiento de Ornog construyó un edificio de 20 plantas para sus actividades en el centro de la ciudad con un costo de 80 millones de u.m. Se esperaba que el edificio tuviese una vida útil de 40 años. En el año 2003, la Legislación Nacional sobre Seguridad estableció que las 4 plantas superiores de los edificios altos se dejaran sin ocupar en un futuro inmediato. En el año 2003, tras la entrada en vigor de la normativa, el edificio tenía un valor razonable menos los costos necesarios para la venta de 45 millones de u.m. El costo actual de reposición de un edificio similar con 20 plantas es de 85 millones de u.m.

Evaluación del deterioro

EI14. El deterioro viene indicado porque el grado de utilización del edificio ha cambiado de 20 a 16 plantas como resultado de la nueva regulación sobre seguridad. La reducción en el grado de utilización es significativa y la ocupación del edificio se espera mantener al nivel reducido (16 plantas) en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro usando el enfoque de las unidades de servicio se determinaría de la siguiente manera:

DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

a	Costo de adquisición, 1988	80.000.000
	Depreciación acumulada, 2003 ($a \times 15 \div 40$)	30.000.000
b	Importe en libros, 2003	50.000.000
c	Costo de reposición (edificio de 20 plantas)	85.000.000
	Depreciación acumulada ($c \times 15 \div 40$)	31.875.000
d	Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes	53.125.000
e	Valor en uso del edificio tras la entrada en vigor de la regulación ($d \times 16 \div 20$)	42.500.000
f	Valor razonable menos los costos necesarios para vender el edificio tras la entrada en vigor de la normativa	45.000.000
g	Importe de servicio recuperable (el mayor entre e y f)	45.000.000
	Pérdida por deterioro (b - g)	5.000.000

Evidencia de un informe interno – Mayor costo de utilización de una imprenta

EI15. En el año 1998, el Departamento de Educación del país X compró una nueva imprenta con un costo de 40 millones de u.m. El Departamento estimó que la vida útil de la máquina sería de 10 años con una producción de 40 millones de copias de libros para los estudiantes de educación elemental. En el año 2003, se detectó que un mecanismo de funcionamiento automático de la máquina no operaba al nivel estimado, resultando en un 25 por ciento de reducción en el nivel de producción anual de la máquina para los siguientes 5 años de vida útil estimada del activo. El costo de reposición de una nueva imprenta en el año 2003 es de 45 millones de u.m.

Evaluación del deterioro

EI16. El deterioro viene indicado por la evidencia de un informe interno que indica que el rendimiento de servicio de la imprenta es menor del esperado. Las circunstancias sugieren que la disminución en el potencial de servicio del activo es significativa y de larga duración. La pérdida por deterioro usando un enfoque de unidades de servicio se determina como sigue:

a	Costo de adquisición, 1998	40.000.000
	Depreciación acumulada ($a \times 5 \div 10$)	20.000.000
b	Importe en libros, 2003	20.000.000
c	Costo de reposición	45.000.000
	Depreciación acumulada ($c \times 5 \div 10$)	22.500.000
d	Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes	22.500.000

DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

e	Importe de servicio recuperable (d × 75%)	16.875.000
	Pérdida por deterioro (b - e)	3.125.000

COMPARACIÓN CON LA NIC 36 (2004)

La NICSP 21 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 36 (2004). Las principales diferencias entre la NICSP 21 y la NIC 36 (2004) son las siguientes:

- La NICSP 21 trata el deterioro de valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del sector público, mientras que la NIC 36 se refiere al deterioro de valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro. La NICSP 26 trata el deterioro de activo generadores de efectivo de entidades del sector público.
- La NICSP 21 no se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de presentación bajo el tratamiento alternativo permitido recogido en la NICSP 17. La NIC 36 no excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de presentación.
- El método de determinación del valor en uso de un activo no generador de efectivo según la NICSP 21 es diferente del aplicado en la NIC 36 a un activo generador de efectivo. La NICSP 21 define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo utilizando diferentes enfoques. La NIC 36 mide el valor en uso de un activo generador de efectivo como el valor presente de los flujos de efectivo futuros que el activo generará.
- La NICSP 21 no incluye marcado en negrita como indicio de deterioro del valor, un cambio en el valor de mercado del activo. Una disminución significativa e inesperada en el valor de mercado aparece en negrita en la NIC 36 como parte de un conjunto mínimo de indicios del deterioro mientras que la NICSP 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.
- La NICSP 21 incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro. En la NIC 36 no hay equivalentes.
- El alcance de la NIC 36 excluye a ciertas clases de activos que no se excluyen del alcance de la NICSP 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro bajo otras NIIF. Éstos no han sido excluidos de la NICSP 21 porque no existen otras NICSP equivalentes. Estas exclusiones incluyen (a) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, (a) activos por impuestos diferidos, (c) costos de adquisición diferidos y (c) activos intangibles que surgen de derechos contractuales de los aseguradores en el marco de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, *Contratos de*

Seguro y (e) activos no corrientes (o grupos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuidas.

- La NICSP 21 trata el deterioro de activos individuales. No hay equivalentes en la NICSP 21 para una unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36.
- La NICSP 21 trata los activos comunes de la compañía de la misma forma que a otros activos no generadores de efectivo mientras que la NIC 36 los trata como parte de las unidades generadoras de efectivo relacionadas.
- La NICSP 21 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 36. El ejemplo más significativo es el uso de los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “importe de servicio recuperable” y “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 21. Los términos equivalentes en la NIC 36 son “ingreso”, “importe recuperable” y “estado de resultados”.

