

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 los 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 directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: 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.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse 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 31 de enero de 2022.

La NICSP 21, *deterioro del 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:

- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los empleados* (emitida en julio de 2016)
- *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*) (emitido en julio de 2016)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril 2016)
- NICSP 37, *Acuerdos conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 35, *Estados Financieros consolidados* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- 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* (emitida 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 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016 NICSP 41 agosto de 2018
3	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
6	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008 La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
9	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
11	Eliminado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
13	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 41 agosto de 2018
14	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008 NICSP 40 enero de 2017
15	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
16 ¹¹	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
17	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
18	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
19	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008 La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
20	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
20A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
21	Modificado	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
26A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
26B	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
27	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
37	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
39A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
43	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
54	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
54A	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
69	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
69A	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
71	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
72	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
72A	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
73	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016

¹ Los párrafos posteriores han sido renumerados

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
73A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
73A	Eliminado	Editoriales Abril de 2012
80	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
80A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
81	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
81A	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
82A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
82B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
82C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
82D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
82E	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
82F	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
82G	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
82H	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
82I	Modificado	COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia noviembre de 2020
82J	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
83	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

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 un activo que puede 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 de 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 del valor	51-57
Reversión de una pérdida por deterioro del valor	58-70
Reclasificación de activos.....	71-72
Información a revelar.....	72A a 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)	

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 21, *Deterioro del Valor de Activos No 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 y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades 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 en ausencia de 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 revertirá 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 derivados 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 41, *Instrumentos Financieros*;**
 - (d) **propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**
 - (e) [Eliminado]
 - (f) [Eliminado]
 - (g) **otros activos con respecto a los requerimientos contables para el deterioro del valor que se incluyen en otra NICSP.**
3. [Eliminado]
4. [Eliminado]
5. **Las entidades del sector público que posean activos generadores de efectivo tal y como se definen en el párrafo 14 deberán aplicar la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, a dichos activos. Las entidades del sector público que posean activos no generadores de efectivo deberán aplicar los requerimientos de esta Norma a los activos no generadores de efectivo.**
6. La presente Norma excluye de su alcance el deterioro del valor de activos que se trate en otra NICSP. Las entidades del sector público 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. [Eliminado]
8. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los contratos de construcción, ya que existen NICSP aplicables a estos activos que contienen requerimientos específicos para reconocer y medir estos activos.
9. Esta Norma no se aplica a los activos financieros incluidos en el alcance de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*. El deterioro del valor de estos activos se trata en la NICSP 41.
10. Esta Norma no requiere la aplicación de una prueba de deterioro del 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 del valor será tenido en cuenta en su valoración.
11. [Eliminado]
12. De forma congruente 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 NICSP 26.
13. Las inversiones en:
 - (a) entidades controladas, tal como se definen en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*;

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

- (b) asociadas, según se definen en la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y
- (c) acuerdos conjuntos, tal como se definen en la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*;

son activos financieros que se excluyen del alcance de la NICSP 41. Si estas inversiones se clasifican como activos generadores de efectivo, se tratarán según la NICSP 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** 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.

Activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. A efectos del deterioro del valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo.

Costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y el gasto por impuesto a las ganancias.

Valor razonable menos los costos necesarios para la venta 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 de su disposición.

Un **deterioro del valor** es una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, además 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 son aquellos activos distintos a los generadores de efectivo.

Importe de servicio recuperable es el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.

Vida útil es:

- (a) el periodo en el cual se espera que el activo 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 es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Empresas públicas

15. [Eliminado]

Activos generadores de efectivo

16. 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 congruente con la adoptada por las entidades orientadas 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 generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento comercial 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.

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES 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 del sector público 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 de forma independiente al 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 la otra se utiliza para los pacientes que no pagan tarifas. Los pacientes de ambas salas utilizan conjuntamente otras instalaciones del hospital (por ejemplo, instalaciones de quirófano). La medida en la que el activo se mantiene con el objetivo de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerada 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 significatividad de los flujos de efectivo. Puede que sea difícil determinar si la medida en la que el activo genera flujos de efectivo es tan significativa 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 profesional de forma congruente, 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. Sin embargo, dados los objetivos generales de la mayoría de entidades del sector público, la presunción es que los activos son no generadores de efectivo, y por tanto, se aplicará la NICSP 21.
- 20A. A efectos del deterioro del valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo. La plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. Esta Norma trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente. No se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta Norma para evaluar el deterioro del valor incluye en el potencial de servicio. Por consiguiente, una entidad aplicará la NICSP 26 en lugar de esta Norma para determinar si se ha deteriorado el valor de la plusvalía.
21. Activos mantenidos por entidades comerciales del sector público son activos generadores de efectivo. Las entidades del sector público pueden poseer activos para generar un rendimiento comercial. Para los propósitos de esta Norma, un activo poseído por una entidad pública 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. La 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 deterioro del valor como 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 futuros o potencial de servicio 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 un activo que puede haber deteriorado su valor

24. En los párrafos 26 a 34 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable.
25. El valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando su importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. En el párrafo 27 se describen algunos indicios clave para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor. Si se presenta alguno de tales indicios, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal 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.
26. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si existiera este 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 sobre el que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de 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 los beneficios económicos o potencial de servicio futuros suficientes 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 la entidad opera;**

Fuentes internas de información

- (c) **se dispone de evidencia sobre el deterioro físico del activo;**
 - (d) **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, en el grado o forma en que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, o planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida;**
 - (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, significativamente 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. Si la demanda de servicios cesa o casi

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

cesa se puede haber producido un deterioro del 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 del valor.

29. La lista del párrafo 27 no es exhaustiva. Pueden existir otros indicios de que un activo puede haber deteriorado su valor. 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 del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal; 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 del 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 del valor únicamente si tal cambio ha sido significativo, y se ha anticipado o se anticipó 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 a largo plazo pueden cambiar y las valoraciones hechas por la entidad en cada fecha de presentación deberán reflejar este hecho. La Guía de implementación presenta ejemplos de los indicios de deterioro del 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 del valor, 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 del 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. 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 del 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 las evaluaciones previas 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 del activo, si no ocurren sucesos que pudieran eliminar dicha diferencia. De forma similar, los análisis previos podrían mostrar que el importe recuperable de un 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 de un activo, menos los costos de 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 ambos, el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.
37. Puede ser 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 activo. 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 fiable²² 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 este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo 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 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 al determinar el importe de servicio recuperable corriente este sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos de 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.

² La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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 venta. 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 activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener en la fecha de presentación en una venta o disposición realizada en condiciones de independencia entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición. Para determinar este importe, una entidad podría considerar el resultado de 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 de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de transacciones similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NICSP 39, *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. La razón es que la entidad no sustituiría o reemplazaría 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 surge de la necesidad de que se garantice que está disponible una capacidad de servicio adecuada en determinadas circunstancias de la entidad. 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 del valor. 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 corriente de devolver al activo el nivel de servicio potencial restante del activo antes del

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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 anterior al deterioro habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción y el costo de reposición del activo anteriores al deterioro.

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 del valor:
- (a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efecto a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o de política gubernamental generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio, según corresponda;
 - (b) los deterioros de valor identificados por un cambio significativo de efecto a largo plazo sobre el grado 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 del valor

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 en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe de servicio recuperable sí, y solo si, este importe de servicio recuperable es inferior al 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 del valor. Los párrafos 27 a 33 enumeran indicaciones clave de que puede haber ocurrido una pérdida por deterioro del valor.
54. **Una pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como una disminución por la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.**
- 54A. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en el superávit de revaluación en la medida en que la pérdida por deterioro del valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 17. Dicha pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la NICSP 17.
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 si, estuviese obligada a ello por otra NICSP.**
56. En el caso de que el importe estimado de la pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe del activo en libros, éste se reducirá a cero con el reconocimiento de la correspondiente cantidad en el resultado (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 desmantelar tales instalaciones si no se usan. La entidad puede necesitar realizar una provisión por los costos de desmantelamiento si así lo requiere la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
57. **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, el cargo por depreciación (amortización) del activo se**

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

ajustará en periodos futuros, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

58. En los párrafos 59 a 70 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor 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 del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiera este indicio la entidad estimará el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.**
60. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o podría haber disminuido, una entidad considerará, como mínimo, las siguientes indicaciones:**

Fuentes externas de información

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

Fuentes internas de información

- (c) **cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, en el grado o forma que se usa o se espera usar el activo, han tenido lugar durante el periodo, o se espera van a tener lugar en un futuro inmediato. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece;**
- (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 del valor que también podrían obligar a la entidad a volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes puede ser una indicación de que una pérdida por deterioro del valor 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 del valor 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 del valor 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 valor del activo reconocida en periodos anteriores.
64. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro del valor 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 valor del activo.

65. **Deberá procederse a la reversión de la pérdida por deterioro del valor 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 pérdida por deterioro del valor. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe de servicio recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 68. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**
66. Esta Norma exige que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable solo si hay indicios de existencia de una potencial reversión por pérdida por deterioro del valor. 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 del valor 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 valor del activo. El párrafo 77 requiere que una entidad identifique los cambios en las estimaciones que produce el incremento en el importe de servicio recuperable. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:
- (a) Uncambio en la base de estimación del importe de servicio recuperable (es decir, si el importe de servicio recuperable se calcula como el valor 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 a los componentes del valor en uso; o
 - (c) Si el importe de servicio recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos necesarios para la venta, un cambio en las estimaciones de los componentes del valor razonable menos los costos necesarios para la venta.
68. **El incremento del importe en libros de un activo, atribuible a una reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que habría obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.**
69. **Una reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.**
- 69A. Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce directamente en la reserva de revaluación e incrementa el superávit de revaluación de para ese activo individual conforme con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 17. No obstante, en la medida en que una pérdida por deterioro del valor de la misma clase de activos revaluados haya sido reconocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro), la reversión también se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 31 o la NICSP 17.
70. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo se ajustará 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 del periodo que constituya su vida útil restante.**

Reclasificación de activos

71. **La reclasificación de activos, 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 del valor o una reversión de la pérdida por deterioro del valor. En su lugar, el indicio para realizar una comprobación del deterioro del valor o una reversión de la pérdida por deterioro del valor 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 de los activos generadores de efectivo.
73. La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:
- (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esas pérdidas por deterioro del valor están incluidas; y
 - (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor que se han reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que tales pérdidas por deterioro del valor se han revertido;
 - (c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de los activos revaluados reconocido directamente en el superávit de revaluación durante el periodo; y
 - (d) el importe de las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor de los activos revaluados reconocido directamente en el superávit de revaluación durante el periodo.
- 73A. [Eliminado]
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 otra información revelada, 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 del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo; y
 - (b) el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo.
77. Una entidad revelará información sobre los siguientes aspectos para cada pérdida por deterioro del valor 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 del valor 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 de venta o su valor en uso;
 - (f) si el importe de servicio recuperable es su valor razonable menos los costos de venta, las bases utilizadas para determinar el valor razonable menos los costos de venta (como por ejemplo 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 del valor y la agregación de las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor 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 del valor.

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. [Eliminado]

80A. La modificación al párrafo 27 será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su adopción.

81. [Eliminado]

81A. Mediante el documento *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) en julio de 2016 se modificaron los párrafos 2, 54, 69 y 73, se eliminaron los párrafos 7 y 11 y se añadieron los párrafos 54A y 69A. Las modificaciones se utilizarán de forma prospectiva desde la fecha de su aplicación.

Fecha de vigencia

82. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que abarquen 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 debe aplicar 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 ejercicios que comiencen antes del 1 de abril de 2011, la modificación se aplicará también a esos ejercicios.

82B. El párrafo 27 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.

82C. Los párrafos 80, 81 y 83 fueron modificados por la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

82D. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* emitidas en enero de 2015, modificaron el párrafo 13. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.

82E. *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016 eliminó los párrafos 3, 4 y 15 y modificó los párrafos 6, 20 y 21. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

82F. *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) modificó los párrafos 2, 54, 69 y 73, eliminó los párrafos 7 y 11 y añadió los párrafos 54A, 69A y 81A. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

82G. El párrafo 43 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitido en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.

82H. El párrafo 14 fue modificado y el párrafo 20A añadido por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

tiempo la NICSP 40.

- 82I. **Los párrafos 2, 9 y 13 fueron modificados por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**
- 82J. **Los párrafos 54A y 69A fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP 2019*, emitido en enero de 2020. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada.**
83. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

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 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 devengado) 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 congruente con esta política. La NIC 36 requiere que las entidades determinen el importe recuperable de un activo si hay indicios de que el activo ha sufrido un deterioro del 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 del 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 del valor. Este indicio está incluido como una indicación adicional de que puede haberse producido un deterioro del valor.

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 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 Proyecto de Norma 23, *Deterioro del Valor de los Activos*, que se emitió en el año 2003. Esta Norma fue desarrollada después de considerar las respuestas al PN 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 efectivo futuros. La NICSP 26 está basada en la NIC 36. 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 del valor de los activos generadores de efectivo en el sector público.
- FC5A. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017. La NICSP 40 incluye requerimientos para el reconocimiento y medición de la plusvalía. Al desarrollar la NICSP 40, el IPSASB consideró los requerimientos para el deterioro del valor de la plusvalía. El IPSASB destacó que la plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y, por ello, se evalúa por deterioro del valor como parte de un grupo de activos. La plusvalía solo puede medirse por referencia a los flujos de efectivo, si hay entradas de efectivo positivas o reducciones en las salidas de efectivo netas. El IPSASB también destacó que la NICSP 21 solo trata del deterioro de activos individuales, y evalúa el deterioro del valor por referencia al valor presente del potencial de servicio restante del activo. El IPSASB, por ello, concluyó que no sería apropiado aplicar la NICSP 21 al deterioro del valor de la plusvalía. El IPSASB concluyó que, a efectos del deterioro del valor, la plusvalía debe considerarse como un activo generador de efectivo independientemente de si la operación con la que está relacionada es una operación generadora de efectivo. El IPSASB acordó incluir guías adicionales en la NICSP 21 y en la NICSP 26 sobre que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro del valor.

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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 miden 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 mide 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 destacó 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 consumido. 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 del valor 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 del valor.

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 del valor para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro del valor.

Enfoques adoptados

FC13. El IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo se mida usando los enfoques del costo de reposición depreciado, del costo de rehabilitación o 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 del valor relacionadas con ellos. Estos requerimientos complementan los de la

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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 del valor de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.

Grupos de activos y activos comunes

- 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 es, en buena medida, independiente de las entradas 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 del 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 UGEs se consideran como activos comunes. En un contexto de generación de efectivo, dado que los activos comunes no generan entradas de flujos de efectivo independientes, el deterioro del valor de los activos comunes se trata como parte del deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen los activos comunes. 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 FC15. El IPSASB además observó que tales activos a menudo son una parte esencial de la función de prestación de servicios y su deterioro del valor debe ser tratado como cualquier otro activo no generador de efectivo de la entidad.

Propiedades, planta y equipo, y activos intangibles

- FC17. En el momento en que esta Norma fue aprobada en diciembre de 2004 no se requería la aplicación de una comprobación de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31. El IPSASB era de la opinión que según el modelo de revaluación de la NICSP 17 y en la NICSP 31, 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 de presentación y que cualquier deterioro del valor sería tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe por el que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serían los costos de disposición. El IPSASB opinaba que, en la mayoría de los casos, estos costos no serían significativos y, desde un punto de vista práctico, no era necesario medir el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro del valor 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 del valor a la propiedad, planta y equipo revaluadas, tras su revaluación. Las razones de esta diferencia podían 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 de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo 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 enfoques descritos como el enfoque del costo de rehabilitación y el 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 y 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. De acuerdo con 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 de 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 los activos no generadores de efectivo con los 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 efectivo se combina con otros activos para formar una unidad generadora de efectivo, el valor en uso de la cual se mide en ese momento. La suma de los valores razonables de los activos que forman una unidad generadora de efectivo podría ser diferente al valor en uso de dicha unidad.

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Deterioro del Valor de Activos Revaluados (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26)

- FC20A. Como consecuencia de las solicitudes de jurisdicciones que aplican las NICSP, en 2015, el IPSASB revisó la decisión original de excluir las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles revaluados del alcance de la NICSP 21.
- FC20B. El IPSASB consideró que las razones de los párrafos FC19 y FC20 de los requerimientos diferentes en la NICSP 21 y en la NIC 36, se mantenían sólidas. El IPSASB admitió el punto de vista de que los deterioros de valor se tendrían en cuenta al llevar a cabo revaluaciones de activos para asegurar que sus importes en libros no difieren de forma significativa del valor razonable, como requieren el párrafo 44 de la NICSP 17 y el párrafo 74 de la NICSP 31.
- FC20C. El IPSASB reconoció también que había ambigüedad sobre si las pérdidas por deterioro del valor, y sus reversiones, son revaluaciones, dado que se contabilizan de forma similar. El párrafo 51 de la NICSP 17 requiere que una clase de activos se revalúe en su totalidad, si se revalúa una partida de propiedades, planta y equipo que pertenece a esa clase. Por ello, si las pérdidas por deterioro del valor, y sus reversiones, se interpretan como revaluaciones, las consecuencias son onerosas. El IPSASB consideró que debería resolver esta ambigüedad.
- FC20D. El IPSASB también consideró importante que se proporcione a los usuarios información cuantitativa y cualitativa de los deterioros de valor especificados en los párrafos 77 y 78 de la NICSP 21.
- FC20E. El objetivo del IPSASB al aclarar la ambigüedad, era asegurar que las pérdidas por deterioro del valor, y sus reversiones, de un activo revaluado no requieran que una entidad revaluara en su totalidad la clase de activos a la cual pertenece ese elemento para reconocer una pérdida por deterioro del valor con respecto a dicho elemento.
- FC20F. Aunque incluir en el alcance de la NICSP 21 las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles que se miden a importes revaluados significa que se requiere que una entidad evalúe anualmente si existe cualquier indicación de que un activo pudiera tener deterioro del valor, es probable que una entidad sea consciente de cualquier indicador de deterioro de valor. El IPSASB, por ello, concluyó que incluir las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles que se miden por importes revaluados en el alcance de la NICSP 21 no será demasiado oneroso para los preparadores de los estados financieros.
- FC20G. Como consecuencia de estas consideraciones, el IPSASB aprobó el PN 57, *Deterioro del Valor de Activos Revaluados*, en septiembre de 2015 y publicó el PN en el mes siguiente.

Respuestas al PN 57

- FC20H. La mayoría de quienes respondieron al PN 57 apoyaron las propuestas y las razones del IPSASB. El IPSASB consideró una propuesta en relación a una aclaración que las pérdidas por deterioro del valor, y sus reversiones, de un activo revaluado no requieren que una entidad revalúe en su totalidad la clase de activos a la cual pertenece ese elemento y podría lograrse de forma más económica a través de una sencilla declaración en la NICSP 17.
- FC20I. El IPSASB consideró esta opinión, pero la estimó inapropiada por dos razones. La primera, que este enfoque no abordaba suficientemente los métodos diferentes de determinación del valor en uso para activos no generadores de efectivo al evaluar la cantidad de servicio recuperable de un activo. Estos métodos son el enfoque del costo de reposición depreciado, el del costo de restauración y el de unidades de servicio. La segunda, que el enfoque no proporciona la información necesaria a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones por parte de los usuarios que se facilita por la información a revelar de las NICSP 21 y NICSP 26. El IPSASB, por ello, decidió dar efecto a las propuestas del PN 57 en un pronunciamiento final.
- FC20J. Siguiendo los comentarios de quienes respondieron al PN, el IPSASB evaluó nuevamente la afirmación de los Fundamentos de las conclusiones del PN 57 de que los deterioros de valor son conceptualmente diferentes de las disminuciones por revaluación. Puesto que las disminuciones por los deterioros de valor y de la revaluación implican una disminución del potencial de servicio o de la capacidad de generar beneficios económicos, el IPSASB concluyó que son conceptualmente lo mismo. Sin embargo, existe una diferencia práctica. Los deterioros del valor son sucesos que afectan activos individuales, o grupos de activos, en vez del resultado de revaluaciones periódicas. Esta diferencia práctica se refleja en la declaración del párrafo 51A de la NICSP 17 de que "las pérdidas por deterioro del valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos."

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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

FC21. Esta Norma requería, cuando se emitió, que el deterioro del valor de todos los activos mantenidos por [EP] (el término entre corchetes ya no se usa tras la emisión de *La Aplicabilidad de las NICSP* de abril de 2016) se contabilizase según la NIC 36. Cuando se emitió esta Norma, las EP eran entidades con ánimo de lucro y los activos que utilizan eran, principalmente, activos generadores de efectivo. Cuando se emitió esta Norma, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* dejaba claro que las EP eran entidades con ánimo de lucro y, por tanto, se requería que cumplieran con las NIIF y las NIC. Cuando se emitió esta Norma, las NICSP individuales señalaban explícitamente que las EP aplicaban las NIIF. Por consiguiente, se esperaba 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 del 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 del 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 del 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 del 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 del valor. 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 del valor con respecto a ese activo.

FC24. El párrafo 62(a) incluye como indicio adicional de la reversión del deterioro del valor el hecho de que se produzca un incremento significativo del valor de mercado del activo. Esto no refleja el indicio de deterioro del valor recogido en el párrafo 29(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 del valor que refleje esta indicación de deterioro del valor. 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 o un potencial de servicio futuros que pasarán a la entidad a lo largo de la vida total del activo, adicionales a los más recientemente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento. 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.

Revisión de la NICSP 21 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC26. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Revisión de la NICSP 21 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2019*

FC27. La referencia a “clase de activos” en los párrafos 54A y 69A dio la impresión de que la guía solo se aplicaba a activos revaluados incluidos en el alcance de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*. Los agentes interesados mostraron su preocupación con respecto a que los activos intangibles fueran excluidos de su aplicación. Consequently, the IPSASB agreed to clarify that the paragraphs apply to individual assets in the scope of IPSAS 31 and class of assets in the scope of IPSAS 17.

Guía de implementación

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

Indicios de deterioro del valor (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 del valor 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 del valor 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 del valor 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

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

de proporcionar anteriormente. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro del valor 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 una incidencia adversa en el grado en el cual se utiliza el activo. Ejemplos de circunstancias en las que los activos pueden sufrir este tipo de deterioro del valor 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 sufriendo un deterioro del valor por esta incidencia 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 del uso 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 del valor incluyen aquéllos en los que:

- (a) la construcción se detuvo como consecuencia de un descubrimiento arqueológico o condiciones medioambientales, por ejemplo, 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 del 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 del valor

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 del valor 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 en 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.³ 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 esperaba y necesitaba mantener en reserva un 20 por ciento de la capacidad del procesador (CPU) para cumplir fechas límite de actividades programadas en periodos de saturación de trabajo. 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 del valor

EI2. El indicio del deterioro del valor 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 grado de uso de la computadora central es el indicio del deterioro del valor). La pérdida por deterioro del valor 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 ($a \times 4 \div 7$)	<u>5.714.286</u>
b	Importe en libros, 2003	<u>4.285.714</u>
c	Costo de reposición	500.000
	Depreciación acumulada ($c \times 4 \div 7$)	<u>285.714</u>
d	Importe de servicio recuperable	<u>214.286</u>
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	<u>4.071.428</u>

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 ha deteriorado su valor cuesta 70.000 u.m.

³ En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u.m.).

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Evaluación del deterioro del valor

EI4. El indicio del deterioro del valor 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
b	Importe en libros, 2003	150.000
c	Costo de reposición	70.000
	Depreciación acumulada ($c \times 4 \div 7$)	40.000
d	Importe de servicio recuperable	30.000
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	120.000

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 un empleador importante 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 del valor

EI6. El deterioro del valor 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 del valor 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 del valor (b-d)	5.104.000

Cambio significativo a largo plazo en el grado de uso 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 un empleador importante 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.

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Evaluación del deterioro del valor

EI8. El indicio del deterioro del valor 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 1.000 a 200. La reducción en el grado de uso es significativa y se espera que el número de alumnos se mantenga en ese nivel reducido en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro del valor 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 ($a \times 20 \div 40$)	<u>1.250.000</u>
b	Importe en libros, 2003	<u><u>1.250.000</u></u>
c	Costo de reposición	1.300.000
	Depreciación acumulada ($c \times 20 \div 40$)	<u>650.000</u>
d	Importe de servicio recuperable	<u><u>650.000</u></u>
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	<u><u>600.000</u></u>

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 del valor

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

a	Costo de adquisición, 1998	200.000
	Depreciación acumulada, 2003 ($a \times 5 \div 10$)	<u>100.000</u>
b	Importe en libros, 2003	<u><u>100.000</u></u>
c	Costo de reposición	250.000
	Depreciación acumulada ($c \times 5 \div 10$)	<u>125.000</u>
d	Costo de reposición depreciado (sin sufrir daños)	125.000
	Menos: costo de rehabilitación	<u>40.000</u>
e	Importe de servicio recuperable	<u>85.000</u>
	Pérdida por deterioro del valor (b-e)	<u><u>15.000</u></u>

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.

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Evaluación del deterioro del valor

EI12. El deterioro del valor viene indicado porque el edificio ha sufrido daños físicos debido al incendio. La pérdida por deterioro del valor 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 del valor (b-e)	9.250.000

Enfoque de las unidades de servicio

Cambio significativo a largo plazo en el grado de uso 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 del valor

EI14. El deterioro del valor 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 uso es significativa y la ocupación del edificio se espera mantener al nivel reducido (16 plantas) en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro del valor usando el enfoque de las unidades de servicio se determinaría de la siguiente manera:

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 del valor (b-g)	5.000.000

DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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

El15. 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 del valor

El16. El deterioro del valor 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 del valor usando un enfoque de las unidades de servicio se determina como sigue:

a	Costo de adquisición, 1998	40.000.000
	Depreciación acumulada ($c \times 5 \div 10$)	<u>20.000.000</u>
b	Importe en libros, 2003	<u><u>20.000.000</u></u>
c	Costo de reposición	45.000.000
	Depreciación acumulada ($c \times 5 \div 10$)	<u>22.500.000</u>
d	Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes	<u><u>22.500.000</u></u>
e	Importe de servicio recuperable ($d \times 75\%$)	<u><u>16.875.000</u></u>
	Pérdida por deterioro del valor (b-e)	<u><u><u>3.125.000</u></u></u>

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 del valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del sector público, mientras que la NIC 36 se refiere al deterioro del valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro. La NICSP 26 trata el deterioro del valor de activos 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 sus importes revaluados 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 del valor 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 del valor marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro del valor. 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 del valor bajo otras NIIF. Estos 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, (b) 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 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. Los ejemplos más significativos son 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”.