

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

### Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público aborda el tratamiento contable del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo en el sector público. Esta norma ha sido elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad 36 (2004), “Deterioro del Valor de los Activos” (NIC 36) publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 36, con autorización de la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IASB Publications Department, 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NIIFs, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASB,” “IASCF,” “IFRS,” “International Financial Reporting Standards” e “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO—NICSP 21**

**DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES  
DE EFECTIVO**

**CONTENIDO**

---

	Párrafo
Objetivo .....	1
Alcance .....	2–13
Definiciones .....	14–17
Empresas Públicas .....	15
Activos Generadores de Efectivo .....	16 – 17
Depreciación .....	18
Deterioro del valor .....	19
Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor .....	20–30
Determinación del importe de servicio recuperable.....	31–46
Valor razonable menos costos necesarios para la venta .....	36–39
Valor de Uso .....	40–46
Enfoque del costo de reposición depreciado .....	41–43
Enfoque del costo de rehabilitación .....	44
Enfoque de las unidades de servicio .....	45
Aplicación de los enfoques .....	46
Reconocimiento y Valoración de la Pérdida por Deterioro .....	47–53
Reversión de las Pérdidas de Valor por Deterioro .....	54–66
Reclasificación de Activos .....	67
Información a Revelar .....	68–74
Disposiciones Transitorias .....	75–76
Fecha de Vigencia .....	77–78

APÉNDICES

- A. Indicios del Deterioro del Valor – Ejemplos
- B. Medición de la pérdida por deterioro – Ejemplos
- C. Fundamentos de las Conclusiones

COMPARACIÓN CON LA NIC 36 (2004)

---

## **NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO—NICSP 21**

### **DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO**

Las directrices normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público." No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.

#### **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. En la Norma también se especifica cuándo la entidad debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro y se exige que suministre determinada información.

#### **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, exceptuando los siguientes casos:**
  - (a) **Inventarios (véase la NICSP 12, "Inventarios");**
  - (b) **Activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, "Contratos de Construcción");**
  - (c) **Activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 15, "Instrumentos Financieros: Presentación e Información a revelar";**
  - (d) **Propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16 "Propiedades de Inversión");**
  - (e) **Propiedad, planta y equipo no generadores de efectivo que se reconocen por su importe revaluado (véase la NICSP 17, "Propiedad, planta y equipo"); y**
  - (f) **Cualquier otro activo respecto al cual se hayan establecido requerimientos contables sobre el deterioro de su valor en otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.**

3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto en las Empresas Públicas (EPs).**
4. **Las entidades del sector público que posean activos generadores de efectivo tal y como se definen en el párrafo 14 deberán aplicar la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36, “Deterioro del Valor de los Activos” a dichos activos. Las entidades del sector público que posean activos no generadores de efectivo deberán aplicar los requerimientos de la presente Norma a dichos activos.**
5. La presente Norma excluye de su alcance el deterioro del valor de activos que ya se han tratado en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Las EPs aplican la NIC 36 y, por lo tanto, no están sujetas a lo previsto en esta Norma. Aquellas entidades del sector público distintas de las EPs deberán aplicar la NIC 36 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.
6. La presente Norma incluye dentro de su alcance a los activos intangibles no generadores de efectivo. Las entidades deberán aplicar las disposiciones de esta Norma en el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor y reversión de dichas pérdidas por deterioro relacionadas con sus activos intangibles no generadores de efectivo.
7. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los activos surgidos de los contratos de construcción ya que otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público aplicables a tales activos ya contienen reglas específicas para reconocer y medir este tipo de activos.
8. Esta Norma no se aplica a los activos financieros incluidos en el alcance de la NICSP 15, “Instrumentos Financieros: Presentación e Información a revelar.” El deterioro del valor de estos activos se tratará en cualquier Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que el IPSASB elabore en base a la NIC 39 “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición” para tratar el reconocimiento y medición de los instrumentos financieros.
9. Esta Norma no exige la aplicación de un test de deterioro de valor a propiedades que se contabilizan por su valor razonable de acuerdo con la NICSP 16 “Propiedades de Inversión.” 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 los estados financieros y cualquier deterioro de valor será tenido en cuenta en su valoración.
10. Esta Norma no exige la aplicación de un test de deterioro del valor a activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su valor revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17 “Propiedad, Planta y Equipo.” Esto es así porque según el tratamiento alternativo

permitido en la NICSP 17 los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su valor contable no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de los estados financieros y que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Además, el enfoque adoptado en la presente Norma para la determinación del importe de servicio recuperable de un activo implica que es poco probable que dicho importe sea significativamente menor que su valor revaluado y que cualquier diferencia existente esté relacionada con los costos derivados de la desapropiación de ese activo.

11. De forma consistente con los requerimientos establecidos en el párrafo 4 anterior, las partidas (o rubros) de propiedad, planta y equipo clasificadas como activos generadores de efectivo, incluyendo aquéllas que se llevan contablemente por su valor revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17, se tratarán conforme a las disposiciones establecidas en la NIC 36.
12. Las inversiones en:
  - (a) Entidades controladas, tal y como se definen en la NICSP 6 “Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas;”
  - (b) Entidades asociadas, tal y como se definen en la NICSP 7, “Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas;” y
  - (c) Negocios conjuntos, tal y como se definen en la NICSP 8, “Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos;”

son activos financieros que quedan fuera del alcance de la NICSP 15. Si tales activos financieros se clasifican como activos generadores de efectivo se les aplicarán las disposiciones establecidas en la NIC 36. Si estos activos son activos no generadores de efectivo se les aplicarán los requerimientos establecidos en la presente Norma.

13. El *Prólogo a las Normas de la Información Financiera Internacional* emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) explica que las Normas de Información Financiera Internacional (NIIFs) están diseñadas para referirse a los estados financieros con propósito de información general de todas las entidades con ánimo de lucro. En el párrafo 14 se proporciona la definición de Empresas Públicas (EPs). Estas entidades están orientadas a la obtención de beneficios. Consecuentemente, son requeridas para cumplir con las NIIFs.

## Definiciones

14. **Los siguientes términos son usados en esta Norma con el significado especificado:**

Un **mercado activo** (active market) es un mercado en el que se dan 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.

**Importe de un activo en libros** (Carrying amount of an asset) es el importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera o balance general de la entidad una vez deducidas todas las depreciaciones y/o pérdidas acumuladas relacionadas con el activo que estuviesen previamente contabilizadas.

**Activos generadores de efectivo** (Cash-generating assets) son aquéllos que se mantienen para obtener un rendimiento comercial.

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

**Depreciación o Amortización** (Depreciation or Amortization) es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

**Valor razonable menos los costos necesarios para la venta** (Fair value less costs to sell) es la diferencia entre el importe que se puede obtener de la venta de un activo entre partes conocedoras e interesadas que actúan en condiciones de independencia mutua menos los costos de desapropiación.

**Empresa Pública** (Government Business Enterprise) es la entidad que reúne todas las características siguientes:

- (a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre;
- (b) se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;
- (c) en el normal curso de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades (o terceros), obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;
- (d) no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de independencia); y
- (e) es controlada por una entidad del sector público.

**Deterioro del valor (impairment)** es una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se lleva a cabo a través de la depreciación.

**Pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo (impairment loss of a non-cash-generating asset)** es la cantidad o monto en que el importe de un activo en libros excede a su importe de servicio recuperable.

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

**Importe de servicio recuperable (Recoverable service amount)** de un activo no generador de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor de uso.

**Vida útil (useful life)** de un activo es:

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

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

## **Empresas Públicas**

15. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para obtener un beneficio, aunque algunas de ellas puedan tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad, bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, ya sea sin cargo alguno, o con un cargo reducido.

## **Activos Generadores de Efectivo**

16. Activos generadores de efectivo son aquellos que se mantienen para generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma consistente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un “rendimiento comercial” indica que la entidad en cuestión pretende obtener flujos de entrada de efectivo a través de ese activo (o a

través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

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

### **Depreciación**

18. 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**

19. Esta Norma define “deterioro de valor” como una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, adicional y por encima al reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos 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 controladora del mismo. 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 desapropiación del activo. Se considera que el activo ha visto deteriorado su valor puesto que no es capaz de proporcionar a la entidad ningún potencial de servicio – es de poca, o nula, utilidad para la entidad para la contribución al logro de sus objetivos.

### **Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor**

20. En los párrafos 22 a 30 se especifica cuándo debería determinarse el importe de servicio recuperable.
21. El valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. En el párrafo 23 se describen algunos indicios para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor de esta naturaleza. Si se presenta alguno de tales indicios, la entidad estará obligada a realizar una estimación del importe de servicio recuperable. En caso de no presentarse indicio alguno de una

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

22. **La entidad debe evaluar, en cada fecha de los estados financieros, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la entidad deberá estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.**
23. **Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, la entidad debe considerar, como mínimo, las siguientes circunstancias:**

**Fuentes externas de información**

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

**Fuentes internas de información**

- (c) **Se dispone de evidencia sobre el deterioro físico del activo.**
- (d) **Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Entre tales cambios pueden encontrarse la no utilización del activo en actividades productivas, planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece el activo, o que se haya decidido la desapropiación del mismo antes de la fecha prevista.**
- (e) **La decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.**
- (f) **Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio (service performance) del activo es, o va a ser, significativamente inferior que el esperado.**
24. **La demanda o necesidad de servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo, lo cual afectará al grado de utilización de los activos no generadores de efectivo en la provisión de esos servicios, sin embargo una fluctuación a la baja de la demanda no constituye necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro en el valor de dichos activos. Si la demanda de**

servicios cesa o casi cesa se puede haber producido un deterioro de valor en los activos utilizados para suministrar esos servicios. Puede considerarse que la demanda “casi” ha cesado cuando es tan baja que la entidad no habría intentado responder a dicha demanda o habría optado por no adquirir el activo para el cual se está analizando el posible deterioro de valor.

25. La lista del párrafo 23 no es exhaustiva. Pueden existir otros indicios de que el activo puede estar perdiendo valor por deterioro. La existencia de otros indicios puede ocasionar que la entidad estime el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes puede ser un indicio de deterioro del valor:
  - (a) Durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido de forma significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo; o
  - (b) Una significativa reducción a largo plazo (aunque no necesariamente cese o casi cese) en la demanda o necesidad de servicios prestados por el activo.
26. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y a menudo provocarán el debate por parte del órgano de dirección, gerencia o los medios. Un cambio en un parámetro como la demanda de un servicio, grado o modo de utilización, entorno legal o de política gubernamental será un indicio de deterioro de valor únicamente si tal cambio ha sido significativo o se ha considerado que tendrá un efecto adverso en el largo plazo. Un cambio en el entorno tecnológico puede indicar que un activo se ha quedado obsoleto y que requiere la realización de un test de deterioro de su valor. Un cambio en el uso de un activo durante el periodo también puede ser un indicio del deterioro de su valor. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un edificio utilizado como escuela pasa a utilizarse como almacén. Para determinar si ha tenido lugar un deterioro de su valor la entidad necesita valorar los cambios en el potencial de servicio a largo plazo. Esto hace hincapié en el hecho de que los cambios se juzgan dentro del contexto del uso previsto del activo a largo plazo. Sin embargo, las expectativas de uso futuro pueden cambiar y las valoraciones hechas por la entidad en cada fecha de elaboración de los estados financieros deberán reflejar este hecho. El Apéndice A presenta algunos ejemplos de los indicios de deterioro de valor a los que se hace referencia en el párrafo 23.
27. Para determinar si la detención de una construcción puede ocasionar la realización de un test de deterioro, la entidad podría considerar si la construcción simplemente se ha retrasado o pospuesto, si existe la intención de reanudar la construcción en un futuro próximo, o 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.

28. La evidencia obtenida a través de informes internos, que pudieran estar señalando el deterioro de valor del activo, tal y como indica el párrafo 23(f) anterior, guarda relación con la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios más que con una disminución en la demanda de los bienes o servicios que se suministran con el mismo. Entre estos indicios se incluyen la existencia de:
- (a) Costos de funcionamiento y mantenimiento del activo significativamente mayores en comparación con los inicialmente presupuestados; y
  - (b) Niveles de servicio o producción significativamente inferiores en comparación con los originalmente esperados como consecuencia de un escaso rendimiento operativo.

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

29. El concepto de importancia relativa se aplica para determinar si es necesario estimar el importe de servicio recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe de servicio recuperable del activo es significativamente mayor que su importe en libros, la entidad no necesita volver a reestimar el importe de servicio recuperable, salvo en presencia de sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. De forma similar, los análisis preliminares pueden mostrar que el importe de servicio recuperable de un determinado activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados en el párrafo 23.
30. Si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados, siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público aplicables a tal activo, incluso si no se llega finalmente a reconocer ningún deterioro del valor para el activo considerado.

**Determinación del importe de servicio recuperable**

31. En esta Norma se define importe de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y el valor de uso. Los párrafos 32 a 46 establecen las bases para la determinación del importe de servicio recuperable.
32. No siempre es necesario calcular el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor de uso. Si uno cualquiera de tales valores superase el importe del activo en libros, éste no habría deteriorado su valor, y por tanto no sería necesario proceder al cálculo del otro valor restante.
33. Es posible calcular el valor razonable menos los costos necesarios para la venta incluso si éste no cuenta con un mercado activo. El párrafo 38 establece posibles bases alternativas para estimar el valor razonable menos los costos necesarios para la venta cuando para el activo no existe un mercado funcionando. Sin embargo, en ocasiones no será posible determinar el valor razonable menos los costos necesarios para la venta, porque no hay bases para hacer una estimación fiable del importe que se podría obtener por la venta del activo en cuestión, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados. En tal caso, la entidad puede tomar el valor del activo en uso como su importe de servicio recuperable.
34. Si no hay razón para creer que el valor de 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 es, con frecuencia, el caso de un activo cuyo destino es la desapropiación. Ello es debido a que, el valor de uso de un activo mantenido para su desapropiación estará compuesto, fundamentalmente, por el importe a obtener por su venta. Sin embargo, para numerosos activos no generadores de efectivo del sector público que se mantienen bajo un supuesto de gestión continuada para proporcionar servicios especializados o bienes públicos a la comunidad, el valor de uso del activo es probable que sea mayor que su valor razonable menos los costos necesarios para la venta.
35. En algunos casos, estimaciones, promedios y fórmulas matemáticas pueden proporcionar aproximaciones razonables a los cálculos ilustrados en esta Norma para la determinación del valor razonable menos los costos necesarios para la venta o su valor de uso.

**Valor razonable menos los costos necesarios para la venta**

36. La mejor evidencia del valor razonable menos los costos necesarios para la venta la constituye la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción libre, ajustado por los costos incrementales que pudieran ser directamente atribuibles a la desapropiación del activo.

37. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo tuviera un mercado activo de compraventa, el valor razonable menos los costos necesarios para la venta estaría constituido por el precio del activo en el mercado menos los costos de desapropiación. El precio de mercado adecuado es, normalmente, el precio de venta que se dé en cada momento. Cuando no se disponga del precio de venta del momento, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable menos los costos necesarios para la venta, suponiendo 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.
38. Si no existe ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien en cuestión, el valor razonable menos los costos necesarios para la venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener, a fecha de los estados financieros, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la desapropiación. Para determinar este importe, la entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable menos los costos necesarios para la venta no reflejará una venta forzada, salvo que la gerencia o el organismo gobernante se vea obligada a vender inmediatamente.
39. Los costos por la desapropiación, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos necesarios para la venta. Son ejemplos de estos tipos de costos los de carácter legal, los impuestos de todo tipo que el vendedor ha de pagar por la operación, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales por dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, los beneficios por terminación (tal y como han sido definidas en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*<sup>1</sup>) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de una empresa, que puede derivarse de la venta de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la desapropiación.

### Valor de Uso

40. Esta Norma define el valor de uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del activo manteniendo su servicio potencial. “Valor de uso” en esta Norma se refiere a “valor de uso de un activo no generador de efectivo” salvo que se especifique otra cosa. El valor presente del activo

---

<sup>1</sup> El IPSASB ha incluido el desarrollo de una NICSP sobre “prestaciones sociales a los empleados” en su programa de trabajo. Se espera que el proyecto sea iniciado tras la conclusión de la revisión de la NIC 19 por el IASB.

manteniendo su servicio potencial se determina usando cualquiera de los planteamientos identificados como apropiados en los párrafos 41 a 45.

### **Enfoque del costo de reposición depreciado**

41. 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.
42. El costo de reposición y el costo de reproducir un activo se determinan sobre bases “optimizadas.” Lo lógico es que la entidad no sustituya o reproduzca el activo por otro similar si el activo a sustituir o reproducir está sobredimensionado o se está infrautilizando. Los activos sobredimensionados presentan características que son innecesarias para producir los bienes o servicios que se prestan con el activo. Un activo está infrautilizado cuando tiene una capacidad mayor de la necesaria para satisfacer la demanda de los bienes o servicios que se prestan con el activo. La determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo bajo las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.
43. En determinadas circunstancias, se requiere mantener una holgura o una mayor capacidad que la demandada por seguridad o por otras razones. Esto se debe a la necesidad de que la entidad garantice que es posible disponer de la capacidad adecuada en determinadas situaciones. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de coches de bomberos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que se requiere del activo.

### **Enfoque del costo de rehabilitación**

44. El costo de rehabilitación es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro. Bajo este enfoque, el valor actual del potencial de servicio restante del activo se determina restando el costo estimado de rehabilitación del activo al costo actual de devolver al activo el nivel de servicio potencial restante del activo antes del deterioro. Este último costo habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción o el costo de reposición del activo. Los párrafos 41 y 43

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

### **Enfoque de las unidades de servicio**

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

### **Aplicación de los distintos enfoques**

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

### **Reconocimiento y Determinación de la Pérdida por Deterioro**

47. En los párrafos 48 a 53 se establecen los requisitos para el reconocimiento y determinación 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.
48. **El importe de un activo en libros debe ser reducido hasta que alcance su importe de servicio recuperable si, y sólo si, este importe de servicio recuperable es menor que el importe en libros. Tal reducción se designa como pérdida por deterioro.**
49. Como se ha indicado en el párrafo 22, esta Norma exige que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable sólo si hay indicios de existencia de una potencial pérdida por deterioro. Los

párrafos 23 a 29 enumeran indicaciones clave de que puede haber ocurrido una pérdida por deterioro.

50. **Una pérdida recuperable debe ser reconocida inmediatamente en el resultado neto (ahorro o desahorro).**
51. **En el caso de que el importe estimado de una pérdida por deterioro sea mayor que el importe del activo en libros con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, debe hacerlo de acuerdo con otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.**
52. En el caso de que el importe estimado de la pérdida por deterioro sea mayor que el importe del activo en libros, éste se reducirá a cero con el reconocimiento de la correspondiente cantidad o monto en el resultado neto (ahorro o desahorro).. Se reconocerá un pasivo sólo si así lo requiere otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público. Un ejemplo de ello es cuando no se utiliza más una instalación de uso militar y la entidad está obligada por ley a dismantelar tales instalaciones si no se usan. La entidad puede necesitar realizar una provisión por los costos de dismantelamiento si así lo requiere la NICSP 19, “Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes.”
53. **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

### **Reversión de las pérdidas de valor por deterioro**

54. Los párrafos 55 a 66 establecen los requisitos para la reversión de la pérdida de valor por deterioro de un activo reconocida en periodos anteriores.
55. **Una entidad debe evaluar, en cada fecha de los estados financieros, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiese tal indicio la entidad debería volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.**
56. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o ha disminuido, la entidad debe considerar, como mínimo, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:**

#### **Fuentes externas de información**

- (a) **Resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo.**

- (b) **Han tenido durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera.**

**Fuentes internas de información**

- (c) **Han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con efecto favorable sobre la entidad en el grado de utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costos incurridos durante el periodo de mejora o aumento del rendimiento de un activo o de la reestructuración de las operaciones a las que pertenece el activo.**
  - (d) **La decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento.**
  - (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.**
57. La lista de indicios de potenciales recuperaciones de la pérdida por deterioro del párrafo 56 sigue, en esencia, la de indicios de potenciales pérdidas por deterioro recogida en el párrafo 23.
58. La lista del párrafo 56 no es exhaustiva. Una entidad puede identificar otros indicios de la reversión de una pérdida por deterioro que también podrían obligar a la entidad a reestimar el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes aspectos puede ser una indicación de que una pérdida por deterioro puede haber revertido:
- (a) Un incremento significativo del valor de mercado del activo; o
  - (b) Un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.
59. Un compromiso de discontinuar o reestructurar una operación en un futuro próximo es una indicación de una reversión de una pérdida por deterioro de un activo que pertenece a la operación en la que ese compromiso supone un cambio significativo a largo plazo, con un efecto favorable sobre la entidad, en el grado o forma de uso del activo. Las circunstancias en las que tal compromiso es un indicio de la reversión del deterioro a menudo están relacionadas con casos en los que la discontinuación o reestructuración esperada de la operación creará oportunidades de incrementar la utilización del activo. Un ejemplo es un aparato de rayos X que ha sido infrautilizado por una clínica gestionada por un hospital público y, como resultado de una reestructuración, se espera que sea transferido al departamento principal de

radiología, donde tendrá una utilización significativamente mayor. En tal caso, el compromiso de discontinuar o reestructurar las operaciones de la clínica puede ser un indicio de que puede ser necesario revertir la pérdida por deterioro del activo reconocida en periodos anteriores.

60. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que sea de aplicación, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.
61. **Debe procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores si, y sólo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Si éste fuera el caso, el importe del activo en libros debe ser aumentado, con la limitación descrita en el párrafo 64, hasta que alcance su importe de servicio recuperable. Tal incremento se designa como reversión de la pérdida por deterioro.**
62. Esta Norma exige que una entidad haga una estimación formal del importe de servicio recuperable sólo si existe un indicio de la reversión de una pérdida por deterioro. El párrafo 56 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.
63. La reversión de una pérdida por deterioro refleja un aumento en el potencial estimado del importe de servicio recuperable del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció por última vez la pérdida por deterioro del activo. El párrafo 72 obliga a que una entidad identifique los cambios en las estimaciones que produce el incremento citado en el importe de servicio recuperable. Ejemplos de tales cambios en las estimaciones son los siguientes:
  - (a) Un cambio en la base de estimación del importe de servicio recuperable (por ejemplo, si antes se calculaba a partir del valor razonable menos los costos necesarios para la venta y ahora se hace a partir del valor de uso, o viceversa);
  - (b) Si el importe de servicio recuperable estaba calculado a partir del valor de uso, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes de ese valor en uso; o,
  - (c) Si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos necesarios para la venta, un cambio en las

estimaciones correspondientes a los componentes de tal del valor razonable menos los costos necesarios para la venta.

64. **El nuevo importe de un activo en libros, tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.**
65. **Una reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá inmediatamente en el resultado neto (ahorro o desahorro).**
66. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

### **Reclasificación de activos**

67. La reclasificación de activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo sólo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada. Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro. En vez de ello, el indicio para realizar una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro surge, como mínimo, de los indicios citados aplicables al activo tras su reclasificación.

### **Información a revelar**

68. **Una entidad debe revelar la siguiente información para cada clase de activos:**
  - (a) **El importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado neto (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas de los estados financieros en las que tales cargos están incluidos;**
  - (b) **El importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado neto (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas;**
69. Una clase de activos es un conjunto de elementos que tienen similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad.

70. La información exigida por el párrafo 68 puede revelarse junto con otros datos presentados por clases de activos. Por ejemplo, tal información puede estar incluida en una conciliación del importe en libros de la propiedad, planta y equipo al comienzo y al final de periodo, ya que este tipo de información es obligatoria según la NICSP 17, "*Propiedad, Planta y Equipo.*"
71. **Una entidad que presenta información financiera segmentada de acuerdo con la NICSP 18, "Información Financiera por Segmentos," debe proceder a revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que informa la entidad, la siguiente información:**
- (a) **El importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado neto (ahorro o desahorro) durante el periodo.**
  - (b) **El importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado neto (ahorro o desahorro) durante el periodo.**
72. **Una entidad debe revelar información sobre los siguientes aspectos para cada pérdida por deterioro material reconocida o revertida durante el periodo:**
- (a) **Los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro.**
  - (b) **El importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida.**
  - (c) **La naturaleza del activo.**
  - (d) **El segmento al que pertenece el activo, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NICSP 18.**
  - (e) **Si el importe de servicio recuperable del activo es su valor razonable menos los costos necesarios para la venta o su valor de uso.**
  - (f) **Si el importe de servicio recuperable es su valor razonable menos los costos necesarios para la venta, las bases utilizadas para determinar ese importe (como por ejemplo si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo).**
  - (g) **Si el importe de servicio recuperable es su valor de uso, el enfoque utilizado para determinar ese valor.**
73. **Una entidad debe revelar la siguiente información para la agregación de las pérdidas por deterioro y la agregación de las reversiones de las pérdidas por deterioro reconocidas durante el periodo para aquellos casos en que no se ha presentado información de acuerdo con el párrafo 72:**

- (a) **Las principales clases de activos afectadas por pérdidas por deterioro (y las principales clases de activos afectadas por la reversión de pérdidas por deterioro).**
- (b) **Los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro.**

74. Se aconseja a las entidades revelar información acerca de las hipótesis clave utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe de servicio recuperable de los activos.

### **Disposiciones Transitorias**

75. **Esta Norma será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su adopción. Las pérdidas por deterioro (o las reversiones de las mismas), que se produzcan como resultado de la aplicación por primera vez de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, serán reconocidas de acuerdo con lo establecido en la propia Norma (es decir, en el resultado neto (ahorro o desahorro)).**
76. Previamente a la aprobación de esta Norma las entidades pueden haber adoptado otras políticas contables para el reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro de los activos. Al adoptar esta Norma, puede surgir un cambio en las políticas contables. Podría ser difícil calcular el importe de los ajustes derivados de la aplicación retroactiva del cambio en la política contable. Por tanto, cuando la entidad proceda a aplicar esta Norma por primera vez, no deberá aplicar ni el tratamiento de referencia ni el tratamiento alternativo permitido para contabilizar otros cambios en las políticas contables según lo dispuesto en la NICSP 3 *“Resultado neto (ahorro o desahorro) del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.”*

### **Fecha de Vigencia**

77. **Una entidad deberá aplicar esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público para los estados financieros que cubran periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja anticipar su aplicación. Si la entidad aplica esta Norma para periodos anteriores revelará este hecho.**
78. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en fecha posterior a la entrada en vigor de la presente Norma, se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.

## Apéndice A

### Indicios del Deterioro del Valor – Ejemplos

*Este apéndice presenta algunos ejemplos de indicios del deterioro del valor de los activos que se han discutido en la presente Norma con la finalidad de ayudar a clarificar su significado. Este Apéndice no forma parte de la Norma.*

#### Fuentes externas de información

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

El activo todavía mantiene el mismo potencial de servicio, pero la demanda para ese servicio ha cesado o casi cesado. A continuación se enumeran algunos ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro:

- (i) 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;
- (ii) Una escuela diseñada para 1.500 estudiantes actualmente tiene una matrícula de 150 estudiantes y 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 y 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 debería ser comparado con su importe en libros;
- (iii) 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
- (iv) 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, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera.**

*Entorno Tecnológico*

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. A continuación se enumeran algunos ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro:

- (i) 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);
- (ii) 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
- (iii) Hardware que se ha quedado obsoleto por efectos del desarrollo tecnológico.

*Entorno Legal o de Política Gubernamental*

El potencial de servicio de un activo puede verse reducido como consecuencia de un cambio en una ley o regulación. A continuación se enumeran algunos ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro:

- (iv) 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;
- (v) 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
- (vi) 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 sobre el deterioro físico del activo.**

El deterioro físico del activo probablemente dará lugar a que éste sea incapaz de suministrar el nivel de servicio que era capaz de proporcionar anteriormente. A continuación se enumeran algunos ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro:

- (i) Un edificio dañado como consecuencia de un incendio, inundaciones o otros factores;

- (ii) Un edificio que está cerrado debido a la identificación de deficiencias en su estructura;
  - (iii) 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;
  - (iv) Una presa cuyo canal de desagüe se ha reducido como consecuencia de una valoración estructural;
  - (v) Una planta potabilizadora de agua cuya capacidad se ha reducido por una obstrucción en la entrada de agua cuya eliminación no es económica;
  - (vi) 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;
  - (vii) Un buque de la marina dañado en una colisión; y
  - (viii) 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.**

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

- (i) Si un activo no se está utilizando en el mismo grado que cuando se puso en funcionamiento, o si la vida útil estimada del activo es menor que la que originalmente se estimó, se puede haber producido un deterioro en el valor de ese activo. Un ejemplo de un activo que potencialmente está perdiendo valor por deterioro es una computadora central que está siendo infrautilizada porque muchas aplicaciones han sido convertidas o desarrolladas para ejecutarse mediante plataformas de servidores y ordenadores personales. Un descenso significativo en la demanda de servicios de un activo puede traducirse en un cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización del mismo.
- (ii) 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) **La decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.**

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

- (i) La construcción se detuvo como consecuencia de un descubrimiento arqueológico o condiciones medioambientales propicias para la conservación de una especie en vías de extinción; y
- (ii) 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 de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.**

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

**Apéndice B****Determinación de la pérdida por deterioro — Ejemplos**

*Este apéndice ilustra la aplicación de las disposiciones de esta Norma para ayudar a clarificar su significado. Este Apéndice no forma parte de la Norma. Los hechos asumidos en estos ejemplos son sólo ilustrativos y no pretenden modificar o limitar las disposiciones de esta Norma o indicar la aprobación por parte de IPSASB de las situaciones o métodos planteados. La aplicación de las disposiciones de esta Norma puede exigir la valoración de hechos y circunstancias distintas a las aquí puestas de manifiesto.*

***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 el test de deterioro es menor que su valor de uso o que no se puede determinar, a menos que se indique lo contrario. Por lo tanto, el importe de servicio recuperable del activo es igual a su valor de uso. En estos ejemplos se utiliza el método de depreciación lineal.***

### Ejemplo 1: 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

En 1999, la ciudad de Kermann compró una nueva computadora central con un costo de 10 millones de unidades monetarias<sup>1</sup>. En Kermann se estimó que la vida útil de la computadora sería de siete años y que en término medio se utilizaría el 80 por ciento de la capacidad del procesador (CPU) entre los distintos departamentos. Se estimó necesario mantener en reserva un 20% de la capacidad de la computadora para periodos de saturación de trabajo y para ciertas actividades programadas. A los pocos meses de la adquisición, la utilización de la CPU alcanzó el 80% de su capacidad, pero disminuyó al 20 por ciento en el año 2003 ya que muchas aplicaciones de los departamentos pasaron a ejecutarse en ordenadores de sobremesa o servidores. Un ordenador que puede proporcionar la capacidad de trabajo equivalente a la que realiza la computadora central en la actualidad se puede adquirir en el mercado por 500.000 u.m.

#### Evaluación del deterioro

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

<b>a</b>	<b>Costo de adquisición, 1999</b>	<b>10.000.000</b>
	<b>Depreciación acumulada 2003 (a × 4 ÷ 7)</b>	<u>5.714.286</u>
<b>b</b>	<b>Importe en libros, 2003</b>	<u><u>4.285.714</u></u>
<b>c</b>	<b>Costo de reposición</b>	<b>500.000</b>
	<b>Depreciación acumulada (c × 4 ÷ 7)</b>	<u>285.714</u>
<b>d</b>	<b>Importe de servicio recuperable</b>	<u><u>214.286</u></u>
	 <b>Pérdida por deterioro (b – d)</b>	 <u><u>4.071.428</u></u>

<sup>1</sup> En estos ejemplos los importes monetarios están denominados en “unidades monetarias” (u.m.)

## Ejemplo 2: Enfoque del costo de reposición depreciado

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

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 7 años y que mediante la utilización del software se obtendrían rendimientos económicos y potencial de servicio de forma lineal a lo largo de su vida útil. En el 2003, la utilización de la aplicación había disminuido al 15 por ciento de la demanda originalmente estimada. Una licencia de software para reemplazar el potencial de servicio que todavía se presta por el software deteriorado cuesta 70.000 u.m.

#### Evaluación del deterioro

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

<b>a</b>	<b>Costo de adquisición 1999</b>	<b>350.000</b>
	<b>Depreciación acumulada 2003 (a × 4 ÷ 7)</b>	<u><b>200.000</b></u>
<b>b</b>	<b>Importe en libros 2003</b>	<u><u><b>150.000</b></u></u>
<b>c</b>	<b>Costo de reposición</b>	<b>70.000</b>
	<b>Amortización acumulada (c × 4 ÷ 7)</b>	<u><b>40.000</b></u>
<b>d</b>	<b>Importe de servicio recuperable</b>	<u><u><b>30.000</b></u></u>
	<b>Pérdida por deterioro (b - d)</b>	<u><u><b>120.000</b></u></u>

### Ejemplo 3: Enfoque del costo de reposición depreciado

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

En el año 1997, el Distrito Escolar de Lunden construyó una escuela infantil con un costo de 10 millones de u.m. La vida útil del edificio se estimó en cincuenta años. En el año 2003, se cierra la escuela debido a que la inscripción de alumnos en el distrito ha disminuido de forma inesperada debido al cambio en la población producido por la quiebra de la mayor empresa de la zona. Se ha reconvertido el uso de la escuela, utilizándose actualmente como almacén, y en el Distrito Escolar de Lunden no hay expectativas de que se incrementen las inscripciones de forma suficiente como para que haya que reabrir la escuela. El costo actual de reposición para un almacén con la misma capacidad que la que tiene la escuela reconvertida es de 4,2 millones de u.m.

#### Evaluación del deterioro

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

<b>a</b>	<b>Costo histórico 1997</b>	<b>10.000.000</b>
	<b>Depreciación acumulada 2003 (a × 6 ÷ 50)</b>	<b>1.200.000</b>
		<hr/>
<b>b</b>	<b>Importe en libros 2003</b>	<b>8.800.000</b>
		<hr/> <hr/>
	<b>Costo de reposición de un centro de almacenamiento</b>	
<b>c</b>	<b>de similar capacidad</b>	<b>4.200.000</b>
	<b>Depreciación acumulada (c × 6 ÷ 50)</b>	<b>504.000</b>
		<hr/>
<b>d</b>	<b>Importe de servicio recuperable</b>	<b>3.696.000</b>
		<hr/> <hr/>
	<b>Pérdida por deterioro (b - d)</b>	<b>5.104.000</b>
		<hr/> <hr/>

### Ejemplo 4: Enfoque del costo de reposición depreciado

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

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 bancarrota de la mayor empresa de la zona. Los gestores decidieron cerrar las dos plantas superiores de las tres con que cuenta la escuela. En el Distrito escolar de Lutton no hay expectativas de que el número de alumnos aumente en el futuro lo suficiente como para necesitar reabrir las dos plantas cerradas. El valor actual de reposición de una escuela con una sola planta se estima en 1,3 millones de u.m.

#### Evaluación del deterioro

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

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

## Ejemplo 5: Enfoque del costo de rehabilitación

### Daños físicos – Autobús escolar dañado en un accidente de tráfico

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 el año 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

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

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

## Ejemplo 6: Enfoque del costo de rehabilitación

### Daño físico – Edificio dañado en un incendio

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 reocuparlo suponen 35,5 millones de u.m. El costo de reposición de un nuevo edificio es de 100 millones de u.m.

### Evaluación del deterioro

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

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

### Ejemplo 7: Enfoque de las unidades de servicio

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

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 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

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

<b>a Costo de adquisición, 1988</b>	<b>80,000,000</b>
Depreciación acumulada, 2003 ( $a \times 15 \div 40$ )	<u>30,000,000</u>
<b>b Importe en libros 2003</b>	<u><u>50,000,000</u></u>
<b>c Costo de reposición (edificio de 20 plantas)</b>	<b>85,000,000</b>
Depreciación acumulada ( $c \times 15 \div 40$ )	<u>31,875,000</u>
<b>d Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes</b>	<u><u>53,125,000</u></u>
<b>e Valor en uso del edificio tras la entrada en vigor de la regulación (<math>d \times 16 \div 20</math>)</b>	<u><u>42,500,000</u></u>
<b>f Valor razonable menos los costos necesarios para la venta del edificio tras la entrada en vigor de la regulación</b>	<u><u>45,000,000</u></u>
<b>g Importe de servicio recuperable (el mayor entre e y f)</b>	<u><u>45,000,000</u></u>
<b>Pérdida por deterioro (b - g)</b>	<u><u>5,000,000</u></u>

### Ejemplo 8: Enfoque de las unidades de servicio

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

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

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

<b>a</b>	<b>Costo de adquisición, 1998</b>	<b>40,000,000</b>
	<b>Depreciación acumulada (a × 5 ÷ 10)</b>	<b>20,000,000</b>
<b>b</b>	<b>Importe en libros, 2003</b>	<b>20,000,000</b>
<b>c</b>	<b>Costo de reposición</b>	<b>45,000,000</b>
	<b>Depreciación acumulada (c × 5 ÷ 10)</b>	<b>22,500,000</b>
<b>d</b>	<b>Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes</b>	<b>22,500,000</b>
<b>e</b>	<b>Importe de servicio recuperable (d × 75%)</b>	<b>16,875,000</b>
	<b>Pérdidas por deterioro (b - e)</b>	<b>3,125,000</b>

## Apéndice C

### Base para las Conclusiones

*En este apéndice se exponen las razones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) para aceptar o rechazar algunas soluciones referentes a la contabilización del deterioro de valor de activos no generadores de efectivo. Asimismo, identifica las circunstancias en las que las disposiciones de esta NICSP difieren de las establecidas en la NIC 36 y los motivos de tales diferencias. Este apéndice no forma parte de la Norma.*

### Introducción

- C1. Las NICSP con base contable de acumulación (o devengo) están basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en la medida en que los requisitos de estas Normas sean aplicables al sector público. Las disposiciones de esta Norma han sido desarrolladas de forma consistente con esta política. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos” exige que las entidades determinen el importe recuperable de un activo si hay indicios de que el activo ha sufrido un deterioro de valor. El importe recuperable de un activo se define como el mayor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos necesarios para la venta del activo. Esta Norma contiene una definición similar.
- C2. 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:
- (a) El método de determinación del valor de 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;
  - (b) Esta Norma no exige que las entidades apliquen un test de deterioro de valor a la propiedad, planta y equipo contabilizadas a su importe revaluado; y
  - (c) Esta Norma no incluye “un descenso en el valor de mercado significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo” como un indicio mínimo de deterioro. Este indicio está incluido como una indicación adicional de que puede haberse producido un deterioro.

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

- C3. La Invitación a Comentar (Invitation to Comment - ITC) “Deterioro del Valor de los Activos” emitida en el año 2000 proponía un enfoque para la

contabilización del deterioro del valor de los activos de las entidades del sector público que aplicaba la NIC 36 cuando era adecuado. Tras la consideración de las respuestas a la ITC se desarrolló el ED 23 “Deterioro del Valor de los Activos” que se publicó en el año 2003. Esta Norma se ha desarrollado después de considerar las respuestas al ED 23.

#### **Activos generadores de efectivo**

- C4. La NIC 36 exige que una entidad determine el valor de uso como el valor presente de los flujos de caja estimados que se esperan obtener en el futuro por el uso continuado del activo, o de la unidad generadora de efectivo, y de su desapropiación al final de su vida útil. El potencial de servicio de los activos generadores de efectivo viene reflejado por su capacidad para generar flujos de caja futuros. Las disposiciones de la NIC 36 son aplicables a los activos generadores de efectivo propiedad de entidades del sector público. Esta Norma obliga a las entidades a aplicar la NIC 36 para reconocer el deterioro de valor de los activos generadores de efectivo en el sector público.

#### **Activos no generadores de efectivo**

- C5. 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 de uso de un activo no generador de efectivo debería 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 de uso**

- C6. La determinación del valor de 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.
- C7. Existen otros enfoques que reflejan de manera implícita una determinación del valor de uso. En este sentido, el IPSASB tuvo en cuenta el enfoque del valor de mercado y los enfoques que determinan el costo de reposición depreciado, e incluyen la consideración del costo de rehabilitación y de las unidades de servicio.

#### *Enfoque del valor de mercado*

- C8. De acuerdo con este enfoque, cuando exista un mercado activo, el valor en uso del activo no generador de efectivo se determina según el valor de

mercado observado para el activo. Cuando no exista un mercado activo, la entidad utilizará la mejor evidencia disponible del precio de mercado al cual se podría intercambiar el activo entre partes concededoras e interesadas que actúan en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta el mejor uso que podrían darle al activo los participantes del mercado y el precio que estarían dispuestos a pagar en las circunstancias actuales. El IPSASB se percató de que usar el valor de mercado observado como una aproximación del valor de 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 desapropiación. 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*

- C9. Bajo este enfoque, el valor de uso de un activo se determina como el menor costo al cual podría obtenerse el potencial de servicio bruto incorporado en el activo en el curso normal de sus operaciones menos el valor del potencial de servicio ya agotado. Este enfoque asume que la entidad reemplaza el potencial de servicio restante del activo si está necesitada de él. Un activo puede ser reemplazado mediante reproducción (como activos específicos) o a través de la reposición de su potencial de servicio bruto. Por lo tanto, el valor de uso se mide como el menor entre el costo de reproducción o de reposición del activo menos la depreciación acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar el potencial de servicio ya consumido o agotado del activo.

*Enfoque del costo de rehabilitación*

- C10. Este enfoque se utiliza habitualmente cuando las pérdidas por deterioro surgen por un daño. Bajo este enfoque, el valor de uso del activo se determina restando el costo de rehabilitación estimado del activo a su costo de reposición o de reproducción depreciado anterior al deterioro.

*Enfoque de las unidades de servicio*

- C11. Este enfoque determina el valor de uso del activo reduciendo el costo de reposición o de reproducción depreciado del activo anterior al deterioro para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro.

*Enfoques adoptados*

- C12. El IPSASB acordó que el valor de uso de un activo no generador de efectivo se determinase usando el costo de reposición depreciado, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio citados anteriormente como apropiados.

**Otros Activos**

- C13. La NIC 36 contiene disposiciones específicas para comprobar el deterioro del valor de los activos intangibles, y para reconocer y determinar las pérdidas por deterioro relacionadas con ellos. Estas disposiciones complementan las disposiciones de la NIC 38, “Activos intangibles.” El IPSASB no ha publicado ninguna NICSP sobre activos intangibles, por lo que no ha considerado la aplicabilidad de las disposiciones del deterioro de valor de la NIC 36 a los activos intangibles no generadores de efectivo en el sector público. Los activos intangibles no generadores de efectivo no están excluidos del alcance de esta Norma. Por lo tanto, esta Norma se aplica a estos activos. Los activos intangibles del sector público, como por ejemplo aquéllos que reflejan la capacidad de la entidad para otorgar licencias, pueden surgir en un contexto de generación de efectivo. Otros activos intangibles pueden surgir en un contexto de no generación de efectivo y se debería comprobar su deterioro de acuerdo con las disposiciones de esta Norma.

**Grupos de Activos y Activos Generales de la Entidad**

- C14. 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, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. El IPSASB consideró el concepto de unidad generadora de servicio en un contexto de no generación de efectivo. Observó que como las disposiciones de esta Norma se aplican a los activos individuales, la adopción de ese concepto por analogía al de UGE de la NIC 36 es innecesaria porque es posible identificar el potencial de servicio de los activos individuales. Más aún, su adopción introduciría excesiva complejidad en el reconocimiento del deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.
- C15. De acuerdo con la NIC 36, los activos distintos de la plusvalía comprada (o fondo de comercio) que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros de dos o más UGEs se consideran como “activos comunes de la compañía o activos generales.” En un contexto de generación de efectivo, dado que los activos generales no generan entradas de flujos de efectivo independientes, el deterioro de los activos generales se trata como parte del deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen los activos generales. El IPSASB observó que en un contexto de no generación de efectivo, el concepto de unidad generadora de servicio no está justificado tal y como se indica en el párrafo anterior C14. El IPSASB además observó que tales activos a menudo son una parte esencial de la

función de prestación de servicios y su deterioro debe ser tratado como cualquier otro activo no generador de efectivo de la entidad.

**Propiedad, planta y equipo**

- C16. Esta Norma no exige la aplicación de un test de deterioro de valor a activos no generadores de efectivo que se contabilicen a sus importes revaluados siguiendo el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17, “Propiedad, Planta y Equipo.” El IPSASB es de la opinión que según el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17, los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su valor contable no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de los estados financieros y que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe en que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serán los costos de desapropiación. El IPSASB opina que, en la mayoría de los casos, estos costos no serán significativos y, desde un punto de vista práctico, no es necesario determinar el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro por los costos de desapropiación de un activo no generador de efectivo.
- C17. A diferencia de lo previsto en esta Norma, la NIC 36 requiere que las entidades realicen un test de deterioro a la propiedad, planta y equipo revaluadas, tras su revaluación. Las razones de esta diferencia pueden explicarse con relación a los factores establecidos en los párrafos C18 y C19 siguientes.
- C18. En primer lugar, los métodos establecidos en esta Norma para determinar el importe de servicio recuperable difieren de los recogidos en la NIC 36 para determinar el importe recuperable. En esta Norma se define “importe recuperable de servicio” como “el mayor entre su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor de uso.” De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor de uso de un activo determinando el costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado y los enfoques descritos como enfoque del costo de rehabilitación y enfoque de las unidades de servicio. Estos enfoques también pueden adoptarse para medir el valor razonable de acuerdo con la NICSP 17 – por ello el valor de 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 de uso.” De acuerdo con la NIC 36 el valor de 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 desapropiación. La NIC 36 plantea que el valor de uso puede ser diferente del valor razonable del activo.

- C19. En segundo lugar, el requisito de la NIC 36 de combinar activos no generadores de efectivo con activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo, no se reproduce en esta Norma. De acuerdo con la NIC 36, cuando un activo no produce entradas de flujos de efectivo se combina con otros activos para formar una unidad generadora de efectivo, de la que se determina su valor en uso. La suma de los valores razonables de los activos que conforman una unidad generadora de efectivo puede ser diferente del valor de uso de la unidad generadora de efectivo.
- C20. Esta Norma exige que el deterioro de valor de activos generadores de efectivo sea tratado conforme a la NIC 36. La NIC 36 se aplica a propiedad, planta y equipo contabilizados a su importe revaluado. Por lo tanto, esta Norma no exime de realizar un test de deterioro a la propiedad, planta y equipo contabilizados a sus importes revaluados.

#### **Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo poseídos por Empresas Públicas**

- C21. Esta Norma exige que el deterioro del valor de activos poseídos por Empresas Públicas (EPs) se trate según lo establecido en la NIC 36. Las EPs son entidades con ánimo de lucro y los activos que utilizan son, principalmente, activos generadores de efectivo. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* explica que las Normas del IASB deben ser aplicadas por entidades orientadas a la obtención de beneficios. Las EPs son entidades orientadas a la obtención de beneficios y, por lo tanto, se les exige que cumplan con las NIIFs y las NICs. Cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público explicita que las NIIFs son de aplicación para las EPs. Por consiguiente, se espera que en las EPs los activos no generadores de efectivo se agrupen de forma adecuada con los activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo a la que aplicar los correspondientes test de deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36.

#### **Indicios del Deterioro del Valor – Cambios en el Valor de Mercado**

- C22. 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 haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo.” El IPSASB ha incluido este aspecto como un indicio adicional de que se ha producido un deterioro de valor, pero no como un indicio mínimo de que tal deterioro ha tenido lugar. El IPSASB opina que estos cambios en el valor de mercado no implican necesariamente que un activo no generador de efectivo haya sufrido un deterioro de valor. Esto es así porque los activos no generadores de efectivo se mantienen por otras razones distintas a la generación de un rendimiento comercial y, 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

- C23. El Párrafo 56(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 58(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 56(a) se refiere al resurgimiento de la demanda que disminuyó y originó el reconocimiento de una pérdida por deterioro. El Párrafo 58(b) hace referencia a una demanda nueva y puede no guardar conexión con el motivo por el cual se reconoció una pérdida por deterioro con respecto a ese activo.
- C24. El Párrafo 58(a) incluye como indicio adicional de la reversión del deterioro el hecho de que se produzca “un incremento significativo del valor de mercado del activo.” Esto no refleja el indicio de deterioro de valor recogido en el párrafo 23(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.
- C25. El Párrafo 23(c) incluye como indicio adicional de deterioro el hecho de que exista “evidencia sobre el deterioro físico del activo.” El Párrafo 56 no incluye un indicio de reversión del deterioro que refleje esta indicación de deterioro. El IPSASB no ha incluido la “reparación de un activo” como un indicio de reversión porque la NICSP 17 exige que los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida (o rubro) Propiedad, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento, para el activo existente. Este requerimiento también es aplicable para las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del costo recogido en la NICSP 16 “Propiedades de Inversión.” 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 y como se recoge en el párrafo 61 de esta NICSP.

### Comparación con la NIC 36 (2004)

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 21, “Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo” trata el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo en el sector público. Las principales diferencias entre la NICSP 21 y la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 (2004) “Deterioro del Valor de los Activos” son las siguientes:

- La NICSP 21 trata el deterioro de valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del sector público, mientras que la NIC 36 se refiere al deterioro de valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro. Sin embargo, la NICSP 21 exige que los activos generadores de efectivo de las entidades del sector público sean contabilizados conforme a la NIC 36.
- La NICSP 21 no se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de los estados financieros bajo el tratamiento alternativo permitido recogido en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 17, “Propiedad, planta y equipo.” La NIC 36 no excluye de su alcance la propiedad, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de los estados financieros.
- El método de medición del valor de uso de un activo no generador de efectivo en la NICSP 21 es diferente del aplicado a un activo generador de efectivo en la NIC 36. La NICSP 21 determina el valor de uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del potencial de servicio restante del activo usando distintos enfoques. La NIC 36 determina el valor de uso de un activo generador de efectivo como el valor presente de los flujos de caja futuros que el activo generará en el futuro.
- La NICSP 21 no incluye “marcado en negrita” como indicio de deterioro del valor, un cambio en el valor de mercado del activo. Una disminución significativa e inesperada en el valor de mercado aparece en negrita en la NIC 36 como parte de un conjunto mínimo de indicios del deterioro mientras que la NICSP 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.
- La NICSP 21 incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro. En la NIC 36 no hay equivalentes.
- El alcance de la NIC 36 excluye ciertas clases de activos que no están excluidos del alcance de la NICSP 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro bajo otras NIIFs. Éstos no han sido excluidos de la NICSP 21 porque no existen otras NICSP equivalentes. Estas exclusiones incluyen activos

biológicos relacionados con la actividad agrícola, activos por impuestos diferidos, costos de adquisición diferidos y 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 activos no circulantes (o grupos a disponer) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, “Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.”

- La NICSP 21 trata el deterioro de activos individuales. No hay equivalentes en la NICSP 21 para una unidad generadora de efectivo tal y como se define en la NIC 36.
- La NICSP 21 trata los “activos comunes de la compañía” de la misma forma que a otros activos no generadores de efectivo mientras que la NIC 36 los trata como parte de las unidades generadoras de efectivo relacionadas.
- La NICSP 21 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 36. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso ordinario/recurso,” “importe de servicio recuperable,” “estado de rendimiento financiero” y “estado de situación financiera” en la NICSP 21. Los términos equivalentes en la NIC 36 son “ingreso,” “importe recuperable,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias” y “balance.”