

Pronunciamento Final
Mayo de 2023

IPSAS®

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público®

*NICSP 45, Propiedades, Planta y
Equipo*

IPSASB

International Public
Sector Accounting
Standards Board®

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB®).

El objetivo del IPSASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de contabilidad del sector público de alta calidad y facilitando la adopción e implementación de las mismas, mejorando, de ese modo, la calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público.

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece NICSP y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para uso de las entidades del sector público, incluyendo gobiernos nacionales, regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas.

Las NICSP hacen referencia a estados financieros con propósito general (estados financieros) y tienen carácter normativo. Las GPR son pronunciamientos que proporcionan guías sobre buenas prácticas para la preparación de informes financieros con propósito general (IFPG) que no son estados financieros. A diferencia de las NICSP, las GPR no establecen requerimientos. Actualmente, todos los pronunciamientos relacionados con los IFPG que no son estados financieros son GPR. Las GPR no proporcionan guías sobre el nivel de garantía (si lo hubiera) al que debe someterse dicha información.

Las estructuras y procesos que apoyan la actividad del IPSASB® son facilitados por la International Federation of Accountants (IFAC®).

Propiedad intelectual © mayo de 2023 de la International Federation of Accountants (IFAC). Para información sobre derechos de autor, marcas registradas y permisos, véase [página 141](#).

NICSP 45 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance (véanse los párrafos GA1 a GA7).....	2–4
Definiciones (véanse los párrafos GA8 a GA11)	5
Reconocimiento (véanse los párrafos GA12 a GA 16).....	6–10
Medición inicial (véanse los párrafos GA17 a GA19).....	11–23
Componentes del costo.....	14–19
Medición del costo.....	20–23
Medición posterior (véanse los párrafos GA20 a GA36)	24–61
Modelo del costo histórico.....	26
Modelo de Valor Actual (véanse los párrafos GA20-GA23)	27–40
Depreciación (véanse los párrafos GA24 a GA36).....	41–58
Deterioro del valor	59
Compensación por deterioro del valor	60–61
Baja en cuentas.....	62–68
Información a revelar	69–84
Información a revelar general para las propiedades, planta y equipo.....	16
Información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural no reconocido (véanse los párrafos GA37 a GA38).....	77–78
Mediciones del valor actual.....	79–84
Fecha de vigencia y transición.....	85–86
Fecha de vigencia	85–86
Transición.....	87–88
Derogación de la NICSP 17 (2006).....	89
Apéndice A	
Apéndice B	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIC 16	
Comparación con las EFP	

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Alcance (véanse los párrafos GA1 a GA7)

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la contabilidad de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma al contabilizar las propiedades, planta y equipo, excepto cuando otra Norma requiera o permita un tratamiento contable diferente.**

3. Esta Norma no es aplicable a:

- (a) los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras (véase la NICSP 27, *Agricultura*). Esta Norma se aplica a las plantas productoras, pero no a los productos que se obtienen de las mismas;
- (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la norma de contabilidad pertinente, internacional o nacional, que trate sobre derechos mineros, reservas minerales y recursos no renovables similares);
- (c) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NICSP 44 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas y*
- (d) El reconocimiento y la medición de los activos de exploración y evaluación (véase la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que se ocupe de la medición de los activos de exploración y evaluación).

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los 3(a), 3(b) y 3(d).

4. Una entidad que utilice el modelo del costo histórico para las propiedades de inversión de acuerdo con la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo histórico de esta Norma ____

Definiciones (véanse los párrafos GA8 a GA11)

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

Importe en libros (a efectos de esta Norma) es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Clase de propiedades, planta y equipo es un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de información a revelar en los estados financieros.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.

El **valor residual** de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.

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

Los siguientes términos se definen y se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 46, Medición:

- (a) **Costo histórico**;
- (b) **Valor operativo actual**; y
- (c) **Valor razonable**.

El término **importe recuperable del servicio** se define en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 21.

El término **importe recuperable** se define en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, y se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 26.

El término **planta productora** se define en la NICSP 27, y se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 27.

Reconocimiento (véanse los párrafos GA12 a GA 16)

- 6. Una partida de propiedades, planta y equipo se deberá reconocer como activo sí, y solo sí:
 - (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y

(b) La partida puede medirse de forma fiable¹

7. Si una entidad posee propiedades, planta y equipo que se ajustan a la definición de activo, pero que no cumplen los criterios de reconocimiento del párrafo 6(b), la información requerida por el párrafo 77 se revelará en las notas a los estados financieros. Cuando esté disponible la información sobre el costo o el valor actual de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural, la entidad reconocerá, a partir de esa fecha, las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico y/o cultural de acuerdo con el párrafo 6 y aplicará los principios de medición de esta Norma.
8. Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, es decir, qué constituye una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios profesionales para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Puede resultar apropiado (a) desagregar partidas individualmente significativas, como las plantas de un edificio, en unidades de cuenta separadas cuando el objetivo por el que la entidad posee el edificio es tanto de capacidad operativa como financiera o (b) agregar partidas individualmente insignificantes, como libros de biblioteca, periféricos informáticos y pequeños elementos de equipamiento, y aplicar los criterios al valor agregado.
9. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir, construir o desarrollar una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de, o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.
10. Algunas partidas de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridas por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición, construcción o desarrollo de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incrementa directamente los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de una partida concreta de propiedades, planta y equipo existente, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros derivados del resto de sus activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo califican para ser reconocidos como activos, porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros adicionales del resto de sus activos, de lo que podría derivarse si esos elementos no hubieran sido adquirido, construido o desarrollado. Por ejemplo, las disposiciones de seguridad anti-incendios pueden requerir que un hospital tenga que instalar un sistema de rociadores anti-incendios. Estas mejoras se reconocen ya que, sin ellos, la entidad no puede operar de acuerdo con las disposiciones. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21 y la NICSP 26.

¹ La información que es confiable está libre de errores materiales y sesgos, y los usuarios pueden confiar en ella para representar fielmente lo que pretende representar o lo que razonablemente se podría esperar que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, analiza el enfoque transitorio para la explicación de la confiabilidad.

Medición inicial (véanse los párrafos GA17 a GA19)

11. **Una partida de propiedades, planta y equipo que cumpla los requisitos para su reconocimiento se medirá a su costo, tal como se describe en los párrafos 14 a 19, a menos que se adquiera mediante una transacción sin contraprestación..**
12. **Las propiedades, planta y equipo adquiridos mediante una transacción sin contraprestación se medirán a su costo atribuido. Una entidad aplicará la NICSP 46 al medir el costo atribuido de una partida de propiedades, planta y equipo.**
13. A efectos de esta Norma, la medición en el momento del reconocimiento de una partida de propiedades, planta y equipo, adquirida sin costo o a un costo nominal, a su costo atribuido congruente con los requerimientos del párrafo 12, no constituye una revaluación. En consecuencia, los requerimientos de revaluación del párrafo 29, y la Guía de Aplicación que los apoya, solo se aplican cuando una entidad opta por revaluar una partida de propiedades, planta y equipo en periodos posteriores sobre los que se informa.

Componentes del costo

14. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:
 - (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
 - (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia; y
 - (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.
15. Son ejemplos de costos directamente atribuibles:
 - (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*) que procedan directamente de la construcción, adquisición o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo;
 - (b) los costos de preparación del emplazamiento físico;
 - (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
 - (d) los costos de instalación y montaje;
 - (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, (por ejemplo, la evaluación de si el rendimiento técnico y físico del activo es tal que puede utilizarse en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlo a terceros, o para fines administrativos); y
 - (f) los honorarios profesionales.
16. La entidad aplicará la NICSP 12, *Inventarios*, a los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en los que

se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NICSP 12 y esta NICSP se reconocerán y medirán de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

17. El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:
 - (a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
 - (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
 - (c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.
18. Los elementos pueden producirse durante la ubicación de un elemento de propiedades, planta y equipo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia (tales como muestras producidas mientras se comprueba si el activo está funcionando adecuadamente). Una entidad reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con las normas aplicables, los importes de la venta de cualquiera de estos elementos y el costo de dichos elementos. La entidad medirá el costo de estos elementos aplicando los requisitos de medición de la NICSP 12.
19. Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son necesarias para ubicar un elemento en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos relacionados de operaciones accesorias se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro), mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.

Medición del costo

20. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente de contado o, para los elementos a los que hace referencia el párrafo 1212, su costo atribuido en la fecha de reconocimiento. Si el pago se difiere y el valor temporal del dinero es material o tiene importancia relativa, la diferencia entre el equivalente del precio en efectivo y el pago total se reconoce como intereses a lo largo del periodo de crédito, a menos que dichos intereses se reconozcan en el importe en libros de la partida de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.
21. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente al intercambio de un activo no monetario por otro, pero

también es aplicable a todos los intercambios descritos en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicha partida de propiedades, planta y equipo se mide por su valor actual, a menos que la operación de intercambio carezca de esencia comercial o que el valor actual ni del activo recibido ni del activo entregado pueda medirse con fiabilidad. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando una entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor actual, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

22. Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o
 - (b) la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) (a) (b) es significativa al compararla con el valor actual de los activos intercambiados.

Con el fin de determinar la parte de las operaciones de la entidad afectada por la transacción, como en el párrafo 22(b), la entidad calcula el valor actual de los flujos de efectivo esperados, (o los flujos de efectivo después de impuestos cuando se apliquen impuestos), que surgirán del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

23. El valor actual de un activo se puede medir con fiabilidad si la variabilidad en el rango de mediciones razonables del valor actual no es significativa para ese activo, o las probabilidades de las distintas estimaciones dentro del rango se pueden evaluar razonablemente y utilizar al medir el valor actual. Si una entidad es capaz de medir con fiabilidad el valor actual del activo recibido o del activo entregado, entonces se utiliza el valor actual del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que el valor actual del activo recibido sea más claramente evidente.

Medición posterior (véanse los párrafos GA20 a GA36)

24. **Una entidad elegirá como política contable el modelo del costo histórico del párrafo 26 o el modelo del valor actual del párrafo 27 y aplicará esa política a toda una clase de propiedades, planta y equipo.**
25. **Cuando los requerimientos de medición se apliquen a la partida de propiedades, planta y equipo después de su reconocimiento, una entidad aplicará la NICSP 46.**

Modelo del costo histórico

26. **Con posterioridad a su reconocimiento un elemento de propiedades, planta y equipo se deberá registrar por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.**

Modelo de Valor Actual (véanse los párrafos GA20-GA23)

27. **Tras su reconocimiento, una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo cuyo valor actual pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su importe revaluado, que será su valor operativo actual o su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores. El objetivo principal para el que una entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo determina la base de medición del valor actual. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida principalmente por su capacidad operativa se mide por su valor operativo corriente, y cuando se mantiene principalmente por su capacidad financiera se mide por su valor razonable.**
28. La base de medición utilizada para medir el valor actual, ya sea el valor operativo actual o el valor razonable, se aplicará de forma congruente a una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo en cada fecha de medición, a menos que haya cambiado el objetivo principal para el que la entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo. En ese caso, es apropiado un cambio en la base de medición del valor actual, del valor operativo actual al valor razonable, o viceversa.
29. **Las revaluaciones se deberán hacer con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor actual en la fecha de presentación.** El tratamiento contable para las revaluaciones se establece en los párrafos **36 a 38**.
30. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores actuales de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor actual del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor actual, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes son innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor actual. Para estos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.
31. Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de una de las siguientes maneras:
- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a datos de mercado observables o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
 - (b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.
- El importe del ajuste de la depreciación acumulada, forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 36 y 3736 37.
32. **Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.**

33. Las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26 no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos.
34. Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza o función en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:
- (a) terrenos;
 - (b) edificios operativos;
 - (c) maquinaria;
 - (d) buques;
 - (e) aeronaves;
 - (f) sistemas de armas;
 - (g) vehículos de motor
 - (h) mobiliario y útiles;
 - (i) equipamiento de oficina;
 - (j) plataformas petrolíferas;
 - (k) Plantas productoras;
 - (l) colecciones de patrimonio histórico artístico o cultural; y y
 - (m) Infraestructura.

Al agrupar las propiedades, planta y equipo en clases, una entidad puede identificar partidas de naturaleza similar, pero destinadas a funciones diferentes, o viceversa. Por ejemplo, aunque varias parcelas de tierra puedan ser de naturaleza similar, algunas pueden estar destinadas a fines agrícolas y otras a fines comerciales. Esto puede dar lugar a que la entidad identifique dos clases de terrenos y presente la información utilizando el costo histórico para una clase y el valor actual para la otra.

35. Los elementos pertenecientes a una clase de propiedades, planta y equipo se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas y la inclusión de importes en los estados financieros que son una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.
36. **Cuando se incrementa el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de superávit de revaluación. No obstante, el incremento se deberá reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación de la misma clase de activos, que fue reconocida previamente en resultados (ahorro o desahorro).**
37. **Si se reduce el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). No**

obstante, la disminución será cargada directamente contra el superávit de revaluación en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación con respecto a esa clase de activos.

38. **Los incrementos y disminuciones en la revaluación relativos a activos individuales dentro de una clase de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de esa clase pero no deben compensarse con los correspondientes a activos de diferentes clases.**
39. Algunos o todos los superávit de revaluación incluidos en los activos netos/patrimonio con respecto a propiedades, planta y equipo, pueden ser transferidas directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando se den de baja los activos. Esto podría suponer transferir una parte o la totalidad de la reserva cuando los activos dentro de una clase de propiedades, planta y equipo a los cuales se vincula la reserva, son retirados o han sido dispuestos. No obstante, parte de la reserva podría transferirse a medida que los activos son utilizados por la entidad. En ese caso, el importe de la reserva transferida sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde el superávit de revaluación a los resultados (ahorro o desahorro) acumulados no se harán a través del resultado (ahorro o desahorro).
40. Guías sobre los efectos de la revaluación de las propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos a las ganancias, si los hay, pueden encontrarse en las normas contables internacionales y nacionales pertinentes que tratan el impuesto a las ganancias.

Depreciación (véanse los párrafos GA24 a GA36)

41. **Se deberá depreciar de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo o valor total del elemento.**
42. Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.
43. En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.
44. La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.
45. **El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro), salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.**
46. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo son absorbidos en la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios (véase la NICSP 12). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y

equipo utilizadas para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NICSP 31, Activos Intangibles.

Importe depreciable y periodo de depreciación (véanse los párrafos GA25 a GA27)

47. **El importe depreciable de un activo se deberá distribuir de forma sistemática a lo largo de su vida útil.**
48. **El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, en cada fecha de presentación anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.**
49. La depreciación se contabilizará incluso si el valor actual del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación. Por el contrario, algunos activos pueden tener un mantenimiento inadecuado o demorado indefinidamente debido a limitaciones presupuestarias. Cuando las políticas de gestión de activos agraven el desgaste de un activo, deberá reevaluarse su vida útil, o comprobarse el deterioro de valor del activo de conformidad con el párrafo 59, y ajustarse en consecuencia.
50. Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida indefinida y por tanto no se deprecian. Por lo general, los edificios tienen una vida útil limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.
51. Si el importe en libros de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios o potencial de servicio por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

Vidas útiles limitadas e indefinidas (véanse los párrafos GA28 a GA32)

52. Una entidad evaluará si la vida útil de las propiedades, planta y equipo es limitada o indefinida y, si es finita, la duración o el número de unidades de producción o similares que constituyen esa vida útil. Los terrenos suelen tener una vida útil indefinida. Existe la presunción refutable de que las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen una vida útil limitada. La entidad considerará que las propiedades, planta y equipo tienen una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores pertinentes, no exista un límite previsible del periodo durante el cual se espera que el activo proporcione un potencial de servicio a la entidad o se utilice para generar entradas netas de efectivo para ésta.
53. Se deprecia una partida de propiedades, planta y equipo con una vida útil limitada. Una partida de las propiedades, planta y equipo con una vida útil indefinida no se deprecia.
54. El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe reflejar las pruebas sobre los factores que podrían afectar a la vida útil en el momento de estimar la vida útil del activo. Las proyecciones de esos factores y de la vida útil estimada deben ser realistas y no optimistas o pesimistas, lo que significa que deben apoyarse en pruebas objetivas y generar

mediciones pertinentes y fielmente representativas del valor de los activos y de la depreciación, en lugar de proyecciones optimistas o pesimistas de esos factores. Por ejemplo, la conclusión de que la vida útil de las propiedades, planta y equipo es indefinida no debe depender de que se prevean gastos futuros superiores a los requeridos para mantener el activo en su nivel de rendimiento actual. Dicha conclusión tampoco debería depender de acciones de preservación para las que no existe una probabilidad realista con las limitaciones presupuestarias actuales o previstas.

55. La vida útil de una partida de las propiedades, planta y equipo puede ser muy larga o incluso indefinida. La incertidumbre sobre la vida útil de un activo cuando es muy larga no justifica la elección de una vida que sea demasiado corta.

Revisiones anuales del deterioro de valor de activos con vidas útiles indefinidas

56. Se requiere que una entidad revise anualmente las propiedades, planta y equipo con una vida útil indefinida en busca de indicios de deterioro de valor de acuerdo con las NICSP 21 y NICSP 26.

Método de Depreciación (véanse los párrafos GA33 a GA34)

57. **El método de depreciación reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo.**
58. **El método de depreciación aplicado a un activo se deberá revisar, como mínimo, en cada fecha de presentación anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo, se deberá cambiar para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.**

Deterioro del valor

59. Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha sufrido un deterioro de su valor, la entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda. Estas Normas explican cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe de servicio recuperable o importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

Compensación por deterioro del valor

60. **Las compensaciones procedentes de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se deberán incluir en el resultado (ahorro o desahorro) cuando tales compensaciones sean exigibles.**
61. Los deterioros de valor o las pérdidas de partidas de propiedades, planta y equipo, las reclamaciones relacionadas o los pagos de indemnizaciones de terceros, así como cualquier compra, construcción o desarrollo posterior de activos de sustitución son eventos económicos independientes y se contabilizan por separado del siguiente modo:
- (a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;
 - (b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o dispuestos se determinará según lo establecido en esta Norma;

- (c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o abandonado se incluirá en la determinación del resultado (ahorro o desahorro), en el momento en que la compensación sea exigible; y
- (d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos, construidos o desarrollados como sustitución de otros se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

- 62. **El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:**
 - (a) **por su disposición; o**
 - (b) **cuando no se espere obtener ningún beneficio económico o potencial de servicio futuros por su uso o disposición.**
- 63. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se deberá incluir en el resultado (ahorro o desahorro) cuando dicho elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la NICSP 43 Arrendamientos establezca otra cosa, para una venta con arrendamiento financiero posterior).**
- 64. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha de disposición de un elemento, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La NICSP 43 se aplica a la disposición por venta y posterior arrendamiento.
- 65. Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 6, una entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido, construido o desarrollado.
- 66. **La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se deberá determinar como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.**
- 67. La contrapartida por recibir por la disposición de propiedades, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se difiere el pago del elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente al contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9 de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.
- 68. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades, venda rutinariamente elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, deberá transferir esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá

como ingreso de actividades ordinarias de acuerdo con la NICSP 9. La NICSP 44 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de sus operaciones se transfieran a inventarios.

Información a revelar

Información a revelar general para las propiedades, planta y equipo

69. **Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocida en los mismos:**
- (a) **las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;**
 - (b) **los métodos de depreciación utilizados;**
 - (c) **las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;**
 - (d) **el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo; y**
 - (e) **una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**
 - (i) **las adiciones;**
 - (ii) **los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NICSP 44, así como otras disposiciones ;**
 - (iii) **Adquisiciones a través de combinaciones del sector público;**
 - (iv) **los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones de acuerdo con los párrafos 2936 y 37, así como las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiera) reconocidas o revertidas directamente en los activos netos/patrimonio, en función de lo establecido en la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**
 - (v) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), aplicando la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**
 - (vi) **las pérdidas por deterioro del valor que se hayan revertido en el resultado (ahorro o desahorro), aplicando la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**
 - (vii) **depreciación;**
 - (viii) **las diferencias de cambio netas surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y**
 - (ix) **otros cambios.**
70. **Los estados financieros deberán presentar también para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocida en los mismos:**
- (a) **la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;**

- (b) **el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo en curso de construcción o desarrollo; y**
 - (c) **el importe de los compromisos contractuales para la adquisición construcción o desarrollo de propiedades, planta y equipo.**
71. **Si no se presentan de forma separada en el estado de rendimiento financiero, los estados financieros también revelarán:**
- (a) **el importe incluido en el resultado (ahorro o desahorro) de las compensaciones procedentes de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado; y**
 - (b) **el importe de los ingresos recibidos y costos incluidos en el resultado (ahora o desahorro) de acuerdo con el párrafo 18 que estén relacionados con elementos producidos que no sean un producto de las actividades ordinarios de la entidad, así como la(s) partida(s) del estado de rendimiento financiero que incluye(n) tales ingresos y costos.**
72. La selección de un método de depreciación, así como la estimación de la vida útil de los activos, son cuestiones que requieren juicio profesional. Por tanto, la información a revelar sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministra a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar las políticas seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:
- (a) la depreciación del periodo, independientemente de que se reconozca en el resultado (ahorro o desahorro) o como parte del costo de otros activos; y
 - (b) la depreciación acumulada al final del periodo.
73. De acuerdo con la NICSP 3, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto de un cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede surgir, en las propiedades, planta y equipo, por cambios en las estimaciones referentes a:
- (a) valores residuales;
 - (b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
 - (c) vidas útiles; y
 - (d) métodos de depreciación.
74. **Si una clase de propiedades, planta y equipo se registra por importes revaluados, deberá informarse de lo siguiente:**
- (a) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (b) **si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;**
 - (c) **el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los propietarios;**
 - (d) **la suma de todos los superávit de revaluación para los elementos individuales de la propiedades, planta y equipo dentro de cada clase; y**

- (e) **la suma de todos los déficit de revaluación para los elementos individuales de la propiedades, planta y equipo dentro de cada clase.**

75. De acuerdo con la NICSP 21 y la NICSP 26, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en el párrafo 69(e)(iv) a 69(e)(vi)69(e)(iv)-69(e)(vi).

76. Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

- (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente ociosos;
- (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 44; y
- (d) cuando se utiliza el modelo del costo histórico, el valor actual (valor operativo actual o valor razonable) de las propiedades, planta y equipo cuando éste difiere materialmente o con importancia relativa del importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

Información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural no reconocido (véanse los párrafos GA37 a GA38).

77. **Cuando las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural o una clase de propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no se reconozcan en los estados financieros porque, en la medición inicial, su costo o valor actual no pueda medirse de manera fiable, la entidad revelará:**

- (a) **Las dificultades para obtener una medición fiable que impidió el reconocimiento; y**
- (b) **La importancia de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido en relación con la consecución de los objetivos de la entidad.**

78. Cuando se reconozcan desembolsos posteriores en propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido, se aplicarán los requerimientos de información a revelar de los párrafos 69, 79 y 84

Mediciones del valor actual

79. **Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:**

- (a) **Para las propiedades, planta y equipo que se miden a su valor operativo actual o a su valor razonable en el estado de situación financiera tras el reconocimiento inicial, las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones.**
- (b) **Para las mediciones del valor razonable que utilizan datos no observables significativos (Nivel 3), o las mediciones del valor operativo actual estimadas utilizando datos no**

observables significativos, el efecto de las mediciones en el resultado (ahorro o desahorro) o en los activos netos/patrimonio del periodo.

80. Para cumplir los objetivos del párrafo 7979, una entidad considerará todo lo siguiente:
- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de conformidad con esta Norma es insuficiente para cumplir los objetivos del párrafo 7979, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir dichos objetivos.

81. Para cumplir los objetivos del párrafo 7979, la entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo (véase en el párrafo 8282 la información sobre la determinación de las clases apropiadas de propiedades, planta y equipo para la información a revelar sobre la medición del valor actual) medido al valor actual de explotación o al valor razonable en el estado de situación financiera tras el reconocimiento inicial:
- (a) El valor operativo actual o la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa;
 - (b) Si se ha producido un cambio en la base de medición (por ejemplo, pasar del valor operativo actual al valor razonable), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo;
 - (c) En el caso de las mediciones del valor operativo actual, si éstas se estiman utilizando datos de entrada observables o no observables. Para las mediciones del valor razonable, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3);
 - (d) En el caso de las mediciones del valor razonable o del valor operativo actual estimadas utilizando datos no observables, una descripción de la técnica o técnicas de medición y de los datos utilizados en la medición del valor razonable o del valor operativo actual. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de costos a un enfoque de mercado o el uso de una técnica de valoración adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor operativo actual o del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos significativos no observables utilizados en la medición del valor operativo actual o del valor razonable. Una entidad no está requerida a crear información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos cuantitativos no observables no son desarrollados por la entidad cuando mide el valor operativo actual o el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de precios de terceros sin ajustes). Sin embargo, al proporcionar esta información, una entidad no puede ignorar los datos cuantitativos no observables que sean significativos para el valor operativo actual o la medición del valor razonable y que estén razonablemente disponibles para la entidad;

- (e) Para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor operativo actual estimadas utilizando datos de entrada significativos no observables, una conciliación de los saldos iniciales con los saldos finales, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a lo siguiente:
 - (i) Total de ganancias o pérdidas del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), y partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas.
 - (ii) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en los activos netos/patrimonio, y la partida o partidas de los activos netos/patrimonio en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y
 - (iii) Compras, y ventas (cada uno de esos tipos de cambios revelado por separado);
 - (f) Para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para el valor operacional corriente estimado utilizando datos no observables significativos, el importe de las pérdidas o ganancias totales del periodo en (e)(i) incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) que es atribuible a la variación de las pérdidas o ganancias no realizadas relacionadas con esas partidas de propiedades, planta y equipo mantenidas al final del periodo sobre el que se informa, y la partida o partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen esas pérdidas o ganancias no realizadas;
 - (g) Para las mediciones del valor razonable clasificadas en el nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor razonable operativo corriente estimado utilizando datos no observables significativos, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, cómo decide una entidad sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en el valor razonable operativo corriente o las mediciones del valor razonable de un periodo a otro); y
 - (h) Para las mediciones del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable o para las mediciones del valor razonable operativo actual estimado utilizando datos de entrada no observables significativos, una descripción narrativa de la sensibilidad del valor razonable operativo actual o de la medición del valor razonable a los cambios en los datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente pudiera dar lugar a un valor razonable operativo actual o a una medición del valor razonable significativamente superior o inferior. Si existen interrelaciones entre esos datos y otros datos no observables utilizados en la medición del valor razonable o el valor operativo actual, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de cómo podrían magnificar o reducir el efecto de los cambios en los datos no observables sobre la medición del valor razonable o el valor operativo actual. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirá, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (d).
82. A efectos de la información a revelar sobre la medición del valor razonable, una entidad puede decidir que se requiere un mayor desglose de las clases de propiedades, planta y equipo (véase el párrafo 34) en función de (a) las bases de medición aplicadas, y (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifica la medición del valor razonable, o el grado en que el valor razonable operativo utiliza datos observables o no observables.

El número de clases puede necesitar ser mayor para las mediciones del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor operativo actual estimadas utilizando datos de entrada significativos no observables, porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de las clases apropiadas de propiedades, planta y equipo para las que debe proporcionarse información sobre el valor operativo actual o las mediciones del valor razonable requiere juicio. Una clase de propiedades, planta y equipo requerirá a menudo una mayor desagregación que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera.

83. Para cada clase de propiedades, planta y equipo medida sobre la base del costo histórico en el estado de situación financiera, pero para la que se revele el valor operativo actual o el valor razonable, una entidad revelará la información requerida por el párrafo 81(b), (c) y (g) Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione los datos cuantitativos sobre los datos significativos no observables utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para el valor operativo actual o las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, requeridos por el párrafo 81(d). Para dichas propiedades, planta y equipo, una entidad no necesita proporcionar los otros requerimientos de información sobre la medición del valor actual requeridos por esta Norma.
84. Una entidad presentará la información cuantitativa sobre la medición del valor actual requerida por esta Norma en formato de tabla, a menos que resulte más apropiado otro formato.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

85. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación anticipada para las entidades que apliquen las NICSP 43, NICSP 44 y NICSP 46 en la fecha de aplicación inicial de la Norma o antes. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2025, deberá revelar este hecho.**
86. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

87. **Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3 excepto que:**
- (a) **Una entidad puede optar por medir los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a su costo estimado cuando no se disponga de información fiable sobre el costo de dichos activos en la fecha de aplicación de esta Norma.**
 - (b) **Si, en la aplicación inicial de esta Norma, existiera una diferencia entre el anterior importe en libros a valor razonable y el nuevo importe en libros a valor razonable o valor actual de operación, una entidad reconocerá esa diferencia como un ajuste al resultado**

(ahorro o desahorro) acumulado de apertura (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) sin reexpresar la información comparativa.

88. **Para las entidades que hayan aplicado previamente la NICSP 17 (2006), *Propiedades, Planta y Equipo*, los requerimientos de los párrafos 21 y 22 relativos a la medición inicial de una partida de propiedades, planta y equipo adquirida en una transacción de intercambio de activos se aplicarán de forma prospectiva solo a transacciones futuras.**

Derogación de la NICSP 17 (2006)

89. Esta Norma deroga la NICSP 17 emitida en 2006. La NICSP 17 será aplicable hasta que se aplique la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo* esté vigente, lo que suceda primero.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice forma parte integrante de la NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo.

Alcance (véanse los párrafos 2 a 4)

GA1. Esta Norma se aplica a todas las propiedades, planta y equipo incluyendo:

- (a) Patrimonio histórico, artístico o cultural;
- (b) Infraestructuras;
- (c) activos por acuerdos de concesión de servicios tras el reconocimiento y medición inicial de acuerdo con la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*; y
- (d) sistemas de armas.

Bienes del patrimonio histórico artístico o cultural

GA2. Algunas propiedades, planta y equipo se describen como activos del patrimonio del patrimonio histórico artístico o cultural debido a su rareza o importancia en relación, pero no limitado a, sus características arqueológicas, arquitectónicas, agrícolas, artísticas, culturales, medioambientales, históricas, naturales, científicas o tecnológicas. Las entidades suelen tener la intención de conservar activos del patrimonio histórico artístico o cultural durante largos periodos y preservarlos en beneficio de las generaciones presentes y futuras. Algunos ejemplos de activos del patrimonio histórico artístico son los edificios históricos, los monumentos, las recopilaciones de museos y las obras de arte.

GA3. Los activos del patrimonio histórico artístico o cultural suelen tener las siguientes características distintivas:

- (a) tienen restricciones en cuanto a su uso o disposición;
- (b) Son insustituibles; y
- (c) tienen una vida útil larga y a veces indefinida.

Activos de Infraestructuras

GA4. Algunas de las propiedades, planta y equipo se describen como activos de infraestructura porque comprenden una serie de activos que conforman redes o sistemas que sirven a la comunidad en general. Por lo general, los activos de infraestructura tienen una larga vida útil porque el número de activos que componen estas redes o sistemas se mantienen, sustituyen y renuevan continuamente. Si se suprimieran algunos de estos activos, la red o el sistema podrían no alcanzar su objetivo de potencial de servicio.

GA5. Los activos de infraestructura suelen tener las siguientes características distintivas:

- (a) son redes o sistemas; y
- (b) tienen una larga vida útil.

GA6. Aunque no están limitados a entidades del sector público, con frecuencia las infraestructuras importantes se encuentran en el sector público. Algunos ejemplos son:

- (a) Redes de transmisión de electricidad, que pueden comprender activos como centrales generadoras de energía, subestaciones, patios de maniobras, torres de líneas de transmisión, equipos de sistemas de distribución, centros de control de energía, sistemas y equipos de comunicación, equipos de reserva de energía de emergencia, centros de operaciones de emergencia e instalaciones de servicio y mantenimiento;
- (b) redes de carreteras, que pueden comprender activos como aceras, formación, bordillos y canales, senderos, puentes, señalización y alumbrado; y
- (c) sistemas de agua, que pueden comprender activos como presas, tuberías, túneles, canales, depósitos terminales, tanques, pozos, bombas y plantas de tratamiento.

Sistemas de armas.

GA7. Los sistemas de armas normalmente satisfacen la definición de propiedades, planta y equipo y deberá reconocerse de acuerdo con la presente Norma. Los sistemas de armas incluyen vehículos y otro equipamiento, tales como barcos de guerra, submarinos, aviones miliares, tanques, portaaviones y lanzamisiles que se utilizan de forma continuada en la provisión servicios de defensa, incluso si en épocas de paz se usa simplemente para disuadir. Algunas partidas de uso único, tales como ciertos tipos de misiles balísticos, pueden proporcionar un servicio continuado de disuasión contra agresores y, por tanto, pueden clasificarse como sistemas de armas.

Definiciones (véase el párrafo 5)

Propiedades, Planta y Equipo, como activos

- GA8. En el sector público, puede existir incertidumbre sobre si determinadas partidas de propiedades, planta y equipo constituyen un activo según la definición de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. Esto se debe a que para ser reconocido como activo, una partida de propiedades, planta y equipo debe cumplir los tres criterios de un activo: un recurso, controlado actualmente por las entidades y surgido de una transacción pasada o de otro evento pasado.
- GA9. Las partidas que una entidad que informa utiliza para prestar servicios al público serán recursos desde la perspectiva de la entidad que informa cuando esos servicios contribuyan a lograr la prestación de servicios de la entidad y otros objetivos. Por ejemplo, las partidas del patrimonio histórico artístico y cultural que se utilizan exclusivamente en beneficio del público pueden tener potencial de servicio y ser recursos porque la entidad tiene el objetivo de hacer que el patrimonio histórico artístico y cultural sea accesible al público. Cuando los objetivos de una entidad son proporcionar servicios relacionados con el patrimonio histórico artístico y cultural, como la apreciación y el estudio de éste, la entidad posee partidas de patrimonio histórico artístico y cultural para lograr esos objetivos y sus bienes tienen potencial de servicio y son recursos desde la perspectiva de la entidad. Del mismo modo, los activos de infraestructura que se utilizan para prestar servicios públicos (por ejemplo, redes de carreteras o sistemas de abastecimiento de agua) serán recursos para una entidad que los posea si esos servicios contribuyen a alcanzar los objetivos de prestación de servicios y otros objetivos de la entidad.
- GA10. Para evaluar si se controla actualmente un recurso, una entidad valorará si existen uno o más de los siguientes indicadores de control:
- (a) Propiedad legal;
 - (b) acceso al recurso, o capacidad de denegar o restringir a otros el acceso al recurso;

- (c) los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr sus objetivos; o
- (d) la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que surgen del recurso.

Es más probable que una entidad demuestre control si satisface la mayoría de estos indicadores. Sin embargo, las evaluaciones de control implican juicio, y puede existir control cuando solo se satisfacen algunos de estos indicadores. Por el contrario, el control puede no existir aunque se cumplan la mayoría de estos indicadores.

- GA11. Ningún indicador es más importante que otro. La propiedad legal es solo un indicador para demostrar el control de un recurso. Una entidad puede demostrar que controla el recurso aunque no exista propiedad legal porque puede dirigir el uso del recurso y obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio que puedan derivarse de él. Por el contrario, una entidad puede tener la propiedad legal pero ningún derecho sobre el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros. En tales circunstancias, una entidad considera la esencia sobre la forma a la hora de determinar si controla un activo.

Reconocimiento (véanse los párrafos 6 a 10)

Piezas de repuesto, equipos de reserva y equipos de mantenimiento

- GA12. Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta Norma cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En caso contrario, dichas partidas se clasifican como existencias (véase la NICSP 12, *Inventarios*).

Costos posteriores

- GA13. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 6.6, una entidad no reconocerá en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, y pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.
- GA14. Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, una carretera puede necesitar que la superficie sea reparada cada varios años, una caldera puede requerir una realineación después de una determinada cantidad de horas de uso, o los interiores de una aeronave como asientos o equipamiento auxiliar pueden requerir reemplazos en varias ocasiones durante la vida del fuselaje. Se puede requerir que se haga a ciertos elementos de propiedades, planta y equipo una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio. Según el principio de reconocimiento del párrafo 6.6, una entidad reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento. El importe en libros de las partes sustituidas se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las estipulaciones a tal respecto de esta Norma (véanse los párrafos 6.2 a 6.862-68).
- GA15. Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por

defectos, independientemente de qué partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Cualquier importe en libros restante del costo de la inspección anterior (a diferencia de las partes físicas) se da de baja. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió, construyó o desarrolló dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida, construida o desarrollada.

Costes posteriores de propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural no reconocido

GA16. Una entidad reconoce los desembolsos posteriores en las propiedades histórico artísticas o culturales, planta y equipo de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 6. El reconocimiento de ese desembolso posterior como activo no se ve afectado por el hecho de que las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural subyacente se reconocieran inicialmente o no. Si el desembolso posterior se refiere a las propiedades histórico artísticas, planta y equipo, que no se reconocieron inicialmente, porque su costo o valor actual no podía medirse de forma fiable, deben, no obstante, revisarse a la luz del párrafo 6 para determinar si cumplen o no el principio de reconocimiento y deben reconocerse como activo.

Medición inicial (véanse los párrafos 11 a 23)

Componentes del costo

GA17. Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- (b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- (c) los costos de llevar a cabo una operación en un nuevo emplazamiento o con una nueva clase de compradores (incluidos los costos de formación del personal técnico);
- (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
- (e) Costes de revisión diaria o de reparaciones y mantenimiento.

GA18. El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NICSP 12). Por tanto, se eliminará cualquier resultado interno para llegar al costo de adquisición de tales elementos. De forma similar, no se incluirán en el costo de producción del activo las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NICSP 5, *Costos por Préstamos*, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.

GA19. Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad antes de que estén en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, las referencias a "construcción" en esta Norma deben interpretarse como que cubren actividades que son necesarias para implantar y cultivar las plantas productoras antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia.

Medición posterior (véanse los párrafos 24 a 61)

Modelo de valor actual (véanse los párrafos 27 a 40)

GA20 Tras su reconocimiento, una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo cuyo valor actual pueda medirse de forma fielmente representativa podrá contabilizarse por un importe revaluado, siendo su:

- (a) valor operativo actual; o
- (b) valor razonable;

en la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores.

Capacidad financiera y operativa

GA21 El objetivo principal para el que una entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo es una consideración importante a la hora de determinar la base de medición del valor actual. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida por su:

- (a) La capacidad operativa apoya la prestación de servicios en periodos futuros mediante recursos físicos y de otro tipo. Esto requiere información sobre el valor de la partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo tal y como la utiliza actualmente la entidad. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida con el objetivo principal de prestar servicios se mantiene por su capacidad operativa y se mide por su valor operativo actual; y
- (b) La capacidad financiera proporciona a una entidad los medios para financiar sus actividades. Esto requiere información sobre el importe que se percibiría en la venta del activo o en los ingresos que genera en su uso. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida con el objetivo principal de generar un rendimiento financiero se mantiene por su capacidad financiera y se mide por su valor razonable.

GA22 En ciertos casos, una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo puede generar un rendimiento financiero aunque se conserve principalmente con fines de prestación de servicios. Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. En este caso, la planta de eliminación de residuos se mediría al valor operativo actual.

GA23 En algunos casos, puede no estar claro si el objetivo principal previsto de la tenencia de una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo es su capacidad operativa o financiera. Se

necesita juicio. Una entidad desarrolla criterios para poder ejercer un juicio congruente a la hora de concluir si una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo se mantiene principalmente por su capacidad operativa o financiera. Cuando no puede determinarse el objetivo principal previsto de la tenencia de una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo, dados los objetivos globales de la mayoría de las entidades del sector público, se presume que una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo se mantiene por su capacidad operativa.

Depreciación (véanse los párrafos 41 a 58)

GA24 Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, puede requerirse depreciar por separado la subestructura y la superficie de una carretera. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

Importe depreciable y periodo de depreciación (véanse los párrafos 47 a 51)

GA25 El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

GA26 El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que—y hasta que—ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

GA27 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NICSP 44, *Activos No Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo y se mantenga para su disposición, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Vidas útiles limitadas e indefinidas (véanse los párrafos 52 a 55)

GA28 Las vidas útiles de las propiedades, planta y equipo, incluidos los edificios, son generalmente finitas. Sin embargo, existen circunstancias en las que las propiedades, planta y equipo podrían tener una vida útil indefinida. Por ejemplo, se podría considerar que un cuadro o una escultura del patrimonio histórico, artístico o cultural conservados en un entorno de protección cuidadosamente

controlado para preservar el activo tienen una vida útil indefinida, siempre y cuando se sigan aplicando esas condiciones.

- GA29 Dada la historia de rápidos cambios en la tecnología, a menudo ocurrirá que los ordenadores y otras propiedades, planta y equipo susceptibles de obsolescencia tecnológica tengan vidas útiles cortas. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se produzca utilizando propiedades, planta y equipo podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo.
- GA30 Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida indefinida y por tanto no se deprecian. Otro ejemplo de terreno con una vida útil finita es cuando el terreno está siendo invadido por la subida del nivel del mar, con el resultado de que las entidades esperan que, en un periodo de tiempo finito, el terreno deje de ser utilizable, ya sea debido a un riesgo grave y continuo de inundaciones periódicas o a la inmersión real bajo el agua.
- GA31 Una entidad que controle terrenos que se estén consumiendo como resultado, por ejemplo, de actividades de minería o canteras, necesitará considerar el periodo durante el cual se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio, así como el efecto de la realización de dichas actividades sobre el valor de los terrenos, para determinar el periodo y el importe depreciables adecuados.
- GA32 La entidad necesitará aplicar la normativa en caso de pérdida o desplazamiento de tierras como consecuencia, por ejemplo, de la erosión de la costa:
- (a) Los requerimientos de baja en cuentas de los párrafos 62 a 68 de esta Norma; o bien o
 - (b) El requerimiento de deterioro de valor de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, o de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, según las circunstancias.

Dependiendo de los factores asociados a la pérdida o desplazamiento del terreno, una entidad puede necesitar considerar la conveniencia de depreciar el terreno en futuros periodos de información, y debe continuar evaluando el deterioro de valor de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.

Método de Depreciación (véanse los párrafos 57 y 58)

- GA33 Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente de periodo a periodo, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos o potencial de servicio futuros.
- GA34 No es apropiado un método de depreciación que se base en los ingresos de actividades ordinarias que se generan por una actividad que incluye el uso de un activo. Los ingresos de actividades

ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, generalmente, reflejan factores distintos del consumo de los beneficios económicos de dicho activo. Por ejemplo, los ingresos se ven afectados por otros insumos y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo.

Depreciación - Vida útil de un activo (véase párrafos 41 a 55)

GA35 Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes a un elemento de propiedades, planta y equipo son consumidos por la entidad principalmente mediante el uso del activo. Sin embargo, los factores económicos, políticos, sociales y legales también pueden afectar a la vida útil. La obsolescencia técnica o comercial y el desgaste producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos o potencial de servicio que podrían haberse obtenido de la utilización del activo. La vida útil es el periodo más corto de los identificados mediante la consideración de estos factores. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

- (a) Utilización prevista del activo, que se evalúa por referencia a la capacidad o producción física prevista del activo;
- (b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- (c) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados del activo, así como la capacidad e intención de la entidad para alcanzar ese nivel;
- (d) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.
- (e) el periodo de control sobre el activo y los límites legales o similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de vencimiento de los arrendamientos relacionados con él;
- (f) los ciclos típicos de vida del activo y la información pública sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
- (g) la estabilidad del sector industrial en el que opera el activo y los cambios en el mercado o en la gobernanza y la vista de los receptores de los productos o servicios procedentes del activo;
- (h) las actuaciones esperadas por los competidores o potenciales competidores; y
- (i) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

GA36 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos de una entidad puede implicar la disposición de activos después

de un tiempo específico de uso, o tras haber consumido una cierta proporción de beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio basada en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido cuando el costo o el valor actual no puedan medirse con fiabilidad (véanse los párrafos 77 y 78).

- GA37 La información a revelar identificada en el párrafo 77 para las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido debe garantizar que, cuando se lean en el contexto de la información sobre las propiedades, planta y equipo reconocidos, los estados financieros proporcionen información útil y relevante sobre la tenencia global de propiedades, planta y equipo de la entidad y, de este modo, apoyen la evaluación por parte de los usuarios de las finanzas de la entidad, incluida su situación financiera neta, y la comprensión de su capacidad para prestar servicios.
- GA38 Esta información a revelar puede presentarse de forma agregada para grupos o clases de propiedades, planta y equipo, siempre que esta agregación no ensombrezca información significativa.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

Se modifican los párrafos 7, 92, 94, 101, 125C, 134 y 148. Se añade el párrafo 153O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

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

...

Activos netos/patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Los componentes de los activos netos/patrimonio son capital aportado, los resultados (ahorro o desahorro) acumulados, reservas y participaciones no controladoras. Los tipos de reservas incluyen:

- (a) cambios en el superávit de revaluación (véase la ~~NICSP 17~~ **NICSP 45**, *Propiedades, Planta y Equipo* y la NICSP 31, *Activos Intangibles*);
- (b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
- (c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NICSP 4, *Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*);
- (d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;
- (e) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41;
- (f) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de NICSP 41 (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41);
- (g) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio del pasivo (véase el párrafo 108 de la NICSP 41);
- (h) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41); y
- (i) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los

cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41).

Información a presentar en el estado de situación financiera

...

92. El empleo de diferentes ~~bases-modelos~~ de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados en rúbricas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo, o por sus importes revaluados, de acuerdo con la ~~NICSP 47~~ NICP 45, ~~Propiedades, Planta y Equipo~~.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

...

94. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NICSP, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Los factores establecidos en el párrafo 91 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:
- (a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la ~~NICSP17~~ NICSP 45;
 - (b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: impuestos y otros ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes vinculadas, los pagos anticipados y otros importes;
 - (c) los inventarios se subdividirán, de acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
 - (d) las cuentas por pagar por impuestos y transferencias se desagregan en devoluciones de impuestos, las cuentas por pagar por transferencias e importes por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
 - (da) los pasivos por beneficios sociales se desagregan en planes separados de beneficios sociales en los casos en que estos sean materiales o tengan importancia relativa;
 - (e) las provisiones se desagregarán, en provisiones por beneficios a empleados y otras partidas;
 - y
 - (f) los componentes de los activos netos/patrimonio se desagregan en capital aportado, los resultados acumulados y cualquier reserva.

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

...

101. Otras NICSP tratan casos de partidas que cumplen las definiciones de ingreso o gasto establecidas en esta Norma, pero que normalmente se excluyen del resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Ejemplos de las mismas podrían ser los superávits de revaluación (véase la ~~NICSP 47~~ NICSP 45), (a) las pérdidas o ganancias específicas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en moneda extranjera (véase la NICSP 4), y (b) las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de valor de los activos financieros disponibles para la venta medidos a valor razonable con

cambios en activos netos/patrimonio (en la NICSP 41 pueden encontrarse guías sobre la medición de activos financieros).

Estado de Cambios en los Activos Netos/Patrimonio

...

- 125C. Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en el superávit por revaluación reconocido de acuerdo con la NICSP 17 NICSP 45 o la NICSP 31, o por nuevas mediciones de planes de beneficios definidos reconocidas de acuerdo con la NICSP 39. Estos componentes se reconocerán en activos netos/patrimonio y no se reclasificarán en el resultado (ahorro o desahorro) en periodos posteriores. Los cambios en el superávit por revaluación pueden transferirse a los resultados (ahorro o desahorro) acumulados en periodos posteriores a medida que se utiliza el activo o cuando éste se da de baja (véase la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 y la NICSP 31). De acuerdo con la NICSP 41 los ajustes por reclasificación no surgen si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilidad del valor temporal de una opción (o el elemento a término de un contrato a término o el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero) dan lugar a importes que se eliminan de la reserva de cobertura de flujos de efectivo o de un componente separado de activos netos/patrimonio, respectivamente, e incluido directamente en el costo inicial u otro importe en libros de un activo o pasivo. Estos importes se transfieren directamente a los activos o pasivos.

Información a revelar sobre políticas contables

...

134. Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si tal información a revelar podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones han quedado reflejados en la información sobre el desempeño y la posición financiera. La información a revelar acerca de las políticas contables particulares, será especialmente útil para los usuarios cuando estas políticas se seleccionen entre las alternativas permitidas en las NICSP. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el modelo del valor razonable o del costo histórico a sus propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*.) Algunas NICSP exigen, de forma específica, revelar información acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas en esas Normas. Por ejemplo, la ~~NICSP 47~~ NICSP 45 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo. La NICSP 5, *Costos por Préstamos*, exige revelar información acerca de si los costos por préstamos se han reconocido inmediatamente como un gasto, o bien han sido capitalizados como parte del costo de los activos aptos.

Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre

...

148. La información a revelar sobre alguno de los supuestos clave, que de otro modo sería requerida de acuerdo con el párrafo 140, es requerida también en otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 19 requiere revelar, en circunstancias específicas, las principales suposiciones sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NICSP 30 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los activos y pasivos financieros, que se contabilicen al valor razonable. ~~NICSP 47~~La NICSP 45 requiere que se revele información sobre las

~~de las suposiciones significativas técnicas de medición y los datos de entrada aplicados en la estimación de la medición de los valores operativos actuales y los valores razonables de las partidas revaluadas de propiedades, planta y equipo.~~

Fecha de vigencia

...

- 153O. **Los párrafos 7, 92, 94, 101, 125C, 134 y 148 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Modificaciones a la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifica el párrafo 22. Se añade el párrafo 63J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Actividades de operación

...

22. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:
- (a) cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas;
 - (b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
 - (c) cobros en efectivo procedentes de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;
 - (d) cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias;
 - (da) pagos en efectivo a beneficiarios de los planes de beneficios sociales;
 - (e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos);
 - (f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
 - (g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
 - (h) cobros y pagos en efectivo de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otros beneficios de las pólizas;
 - (i) pagos en efectivo en concepto de los impuestos locales a la propiedad o impuestos a la renta (según proceda) en relación con las actividades de operación;

- (j) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
- (k) cobros o pagos en efectivo procedentes de operaciones discontinuadas; y
- (l) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro). Los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Sin embargo, los pagos para construir o adquirir activos mantenidos para arrendar a terceros, que posteriormente se clasifiquen como mantenidos para la venta en los términos descritos en el párrafo ~~6668~~ de la ~~NICSP 17~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* son flujos de efectivo procedentes de actividades de operación. Los cobros por el arrendamiento y posterior venta de esos activos también se considerarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación.

Fecha de vigencia

...

- 63J. **El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Modificaciones a la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Se modifican los párrafos 22, GI14, GI15, GI16 y GI17. Se añade el párrafo 59E El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Cambios en políticas contables

...

22. La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, o la NICSP 31, *Activos Intangibles*, es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 o la NICSP 31, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.

Fecha de vigencia

...

- 59E. **El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

...

Guía de implementación

...

Aplicación prospectiva de un cambio en la política contable cuando la aplicación retroactiva no es practicable

...

GI14. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para depreciar propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes, y adoptar al mismo tiempo el modelo del revaluación valor actual.

GI15. En los años anteriores a 20X2, los registros de activos de la entidad no fueron suficientemente detallados para aplicar completamente un enfoque de componentes. Al final del año 20X1, la gerencia encargó un informe de ingeniería, que proporcionó información acerca de los componentes mantenidos y sus valores razonables operativos actuales, vidas útiles, valores residuales estimados e importes depreciables al comienzo de 20X2. Sin embargo, el informe no proporcionó una base suficiente para estimar con fiabilidad el costo de aquellos componentes que no habían sido contabilizados previamente de forma separada, y los registros existentes antes del informe no permitían que esta información fuera reconstruida.

GI16. La gerencia consideró cómo contabilizar cada uno de los dos aspectos del cambio contable. Determinaron que no era practicable contabilizar retroactivamente el cambio a un enfoque de componentes más completo, o contabilizar dicho cambio de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior al comienzo de 20X2. También, se requiere que el cambio desde un modelo de costo histórico a un modelo del revaluación valor actual se contabilice de forma prospectiva. Por ello, la gerencia concluyó que debía aplicar la nueva política de la entidad de forma prospectiva desde el inicio de 20X2.

GI17. Información adicional

	u.m.
Propiedades, Planta y Equipo	
Costo	25.000
Depreciación	<u>(14.000)</u>
Valor neto en libros <u>Importe en libros</u>	<u>11.000</u>
Gasto de depreciación prospectiva para 20X2 (base antigua)	1.500
Algunos resultados del informe de ingeniería:	
Valoración	17.000
Valor residual estimado	3.000
Vida restante promedio del activo (años)	7
Gasto de depreciación de propiedades, planta y equipo para 20X2 (nueva base)	2.000

...

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. Desde el comienzo de 20X2, la entidad cambió su política contable de depreciación de propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes y adoptar al mismo tiempo el modelo del ~~revaluación-valor actual~~. La gerencia tiene la opinión de que esta política proporciona información fielmente representativa y más relevante porque trata de forma más precisa los componentes de propiedades, planta y equipo y se basa en valores actualizados. La política ha sido aplicada de forma prospectiva desde el comienzo de 20X2, porque no era practicable estimar los efectos de aplicar la política retroactivamente, o de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior. En consecuencia, la adopción de la nueva política no tiene efecto en años anteriores. El efecto sobre el año corriente es (a) incrementar el valor en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo del año por 6.000 u.m., (b) crear una reserva de revaluación al comienzo del año de 6.000 u.m., y (c) incrementar el gasto por depreciación por 500 u.m.

Modificaciones a la NICSP 4,-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

Se modifican los párrafos 28, 36 y E14 Se añade el párrafo 71G El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Reconocimiento en fechas de presentación posteriores

...

28. Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta además, las otras NICSP que sean de aplicación. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden medirse en términos de ~~valor razonable o~~ costo histórico o valor operativo actual o valor razonable de acuerdo con la ~~NICSP 17-NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*~~. Tanto si el importe en libros se determina sobre la base del costo histórico como sobre la base del valor operativo actual o del valor razonable, si el importe se determina en moneda extranjera, se convierte a la moneda funcional de conformidad con esta Norma.

Reconocimiento de las diferencias de cambio

...

36. En otras NICSP se exige el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias directamente en los activos netos/patrimonio. Por ejemplo, la ~~NICSP 17-NICSP 45~~ requiere el reconocimiento directo, dentro de los activos netos/patrimonio, de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Cuando estos activos se midan en moneda extranjera, el párrafo 27(c) de esta Norma requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en los activos netos/patrimonio.

Fecha de vigencia

...

- 71G. Los párrafos 28 y 36 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en agosto de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada.

Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.

Ejemplos Ilustrativos

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

Ejemplo 1—Un único pago anticipado por la compra de un solo elemento de Propiedades, Planta y Equipo

...

EI4. El 15 de abril de 20X1, la Entidad recibe la maquinaria. La Entidad A da de baja el activo no monetario y reconoce la máquina como propiedades, planta y equipo aplicando la ~~NICSP 17~~NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo. En el reconocimiento inicial de la maquinaria, la Entidad A reconoce el costo de la maquinaria utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, el 1 de abril del 20X1 (la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario).

...

Modificaciones a la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*

Se modifica el párrafo 10(c). Se añade el párrafo 41E El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

10. Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
- (c) ganancias por la venta de propiedades, planta y equipo (las cuales son tratadas en la ~~NICSP 47~~NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo);

Fecha de vigencia

...

41E **El párrafo 10(c) fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Modificaciones a la NICSP 12 *Inventarios*

Se modifican los párrafos 12(d) y 14A. Se añade el párrafo 51G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Inventarios

...

12. Los inventarios en el sector público pueden incluir:

- ...
- (d) Piezas de repuesto para las propiedades, planta y equipo, distintas de las tratadas en las Normas la NICSP 45 Propiedades, Planta y Equipo;
- ...

14A. Los inventarios militares comprenden partidas de uso único, tales como munición, misiles, cohetes y bombas lanzadas por armas o sistemas de armas. Sin embargo, algunos tipos de misiles pueden contabilizarse de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo, si satisfacen los criterios para ser clasificados según dicha norma.

Fecha de vigencia

...

51G. **Los párrafos 12(d) y 14A fueron modificados por la NICSP 45, emitida en agosto de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Modificaciones a la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 6, 10, 13, 19, 33, 39-41, 62, 62A, 63, 65, 70-73, 79, 86, 89 y 90. Se modifican los encabezamientos anteriores a los párrafos 65, 85 y 90. Se añade el párrafo 101J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

- ...
6. Esta Norma no es aplicable a:
- (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura* y la ~~NICSP 17~~ NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo); y
 - (b) Las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

...

10. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, las propiedades de inversión generan flujos de efectivo de forma ampliamente independiente de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de otros terrenos o edificios controlados por entidades públicas, incluyendo las propiedades ocupadas por el propietario. La producción o el suministro de bienes o servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) también puede generar flujos de efectivo. Por ejemplo, una entidad del sector público puede utilizar un edificio para suministrar bienes y servicios a terceros recibiendo a cambio una recuperación del costo, que puede ser total o parcial. Sin embargo, el edificio se mantiene para

facilitar la producción de bienes y servicios y los flujos de efectivo no son solamente atribuibles al edificio, sino también a los otros activos usados en la producción o en el proceso de suministro. ~~NICSP 17~~NICSP 45 ~~Propiedades, Planta y Equipo~~, se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NICSP 43, Arrendamientos se aplica a las propiedades ocupadas por el propietario que posee un arrendatario como activo por derecho de uso.

...

13. Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

- (a) Las propiedades que se tienen para venderse en el curso normal de las operaciones o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NICSP 12, *Inventarios*). Por ejemplo, un gobierno municipal puede completar de forma sistemática su tasa de ingresos comprando y vendiendo propiedades, en tal caso, las propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición posterior en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas se clasificarán como inventarios. Un departamento de vivienda puede vender habitualmente parte de su stock de viviendas en el curso ordinario de sus operaciones como resultado de los cambios demográficos, en cuyo caso cualquier vivienda en stock disponible para su venta se clasifica como inventario.
- (b) Las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceros. Por ejemplo, un departamento de propiedades y servicios puede realizar contratos de construcción con entidades ajenas a su administración (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*).
- (c) Las propiedades ocupadas por el dueño (véase la ~~NICSP 17~~NICSP 45 y la NICSP 43), incluyendo (entre otras) las propiedades ocupadas por el dueño que se tienen para su uso futuro, desarrollo futuro y posterior uso, propiedades ocupadas por empleados tales como viviendas para personal del ejército (paguen o no alquileres a valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de disponer de éstas.
- (d) [Eliminado]
- (e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.
- (f) Las propiedades se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Por ejemplo, un departamento de vivienda puede tener un gran stock de viviendas para alquilar a familias con bajo nivel de ingresos, a un precio inferior al de mercado. En esta situación, las propiedades están destinadas a prestar servicios de viviendas en lugar de alquilarlas o conseguir plusvalías y el ingreso generado por el arrendamiento es secundario al objeto para el cual se mantiene la propiedad. Estas propiedades no se consideran “propiedades de inversión” y deberían tratarse de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45.
- (g) Las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos deberían tratarse de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45.

...

19. En algunos casos, una entidad tiene una propiedad que arrienda a la controladora o a otra entidad controlada, y es ocupada por éstas. Esta propiedad no se calificará como de inversión en los estados financieros consolidados, dado que se trata de una propiedad ocupada por el dueño, desde la perspectiva de la entidad económica. Sin embargo, desde la perspectiva de la entidad que lo tiene, la propiedad es de inversión si cumple con la definición del párrafo 7. Por lo tanto, el

arrendador tratará la propiedad como de inversión en sus estados financieros individuales. Esta situación puede surgir si un gobierno establece una entidad de administración de la propiedad para gestionar los edificios oficiales del gobierno. Los edificios son entonces alquilados a otras entidades del gobierno en régimen comercial. En los estados financieros de la entidad que administra la propiedad, la misma será contabilizada como propiedades de inversión. Sin embargo, en los estados financieros consolidados del gobierno, la propiedad sería contabilizada como propiedades, planta y equipo de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45.

Medición en el reconocimiento

...

33. Si una entidad reconoce inicialmente su propiedad de inversión por el valor razonable de acuerdo al párrafo 27, el mismo es el costo de la propiedad. La entidad decidirá, con posterioridad al reconocimiento inicial, si adopta el modelo de valor razonable (párrafos 42 a 64) o el modelo del costo histórico (párrafo 65).

...

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

39. **A excepción de lo señalado en el párrafo 41A, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 42 a 64, o el modelo del costo histórico, contenido en el párrafo 65, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.**
40. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* señala que se realizará un cambio voluntario en la política contable únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información más relevante y fiable sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo histórico proporcione una presentación más relevante.
41. Esta Norma requiere a todas las entidades determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión para propósitos de medición (si la entidad usa el modelo del valor razonable) o revelación (si la entidad usa el modelo del costo histórico). Se recomienda a una entidad, pero no se le obliga, a determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedades de inversión que está siendo medido.

....

Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable

62. **Existe una presunción refutable de que una entidad podrá determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedad de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder determinar de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, no sean frecuentes transacciones comparables en el mercado,**

y no se pueda disponer de otras formas alternativas fiables de estimar el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados). Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede determinar con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). **Si una entidad determina que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no puede determinarse de forma fiable y continua, la entidad medirá esa propiedad de inversión utilizando el modelo del costo histórico de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para las propiedades de inversión en propiedad o de acuerdo con la NICSP 43 para las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 43 hasta la disposición de la propiedad de inversión.**

- 62A. Una vez que una entidad sea capaz de medir con fiabilidad el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción que anteriormente haya sido medida al costo, medirá esa propiedad por su valor razonable. Una vez finalizada la construcción de esa propiedad, se presume que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no es el caso, de acuerdo con el párrafo 62, la propiedad se contabilizará utilizando el modelo del costo histórico de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 para los activos en propiedad o la NICSP 43 para las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como activo por derecho de uso.

...

63. En casos excepcionales, cuando una entidad se vea forzada, por la razón dada en el párrafo 62, a medir una propiedad de inversión utilizando el modelo del costo histórico de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45, o la NICSP 43, medirá el resto de sus propiedades de inversión por su valor razonable, incluyendo las que estén en construcción. En estos casos, aunque una entidad puede utilizar el modelo del costo histórico para una propiedad de inversión, la entidad continuará contabilizando cada una de las restantes propiedades usando el modelo del valor razonable.

Modelo del costo histórico

65. **Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo histórico medirá sus propiedades de inversión:**
- (a) **de acuerdo con la NICSP 43 si el arrendatario lo mantiene como activo por derecho de uso y**
 - (b) **de acuerdo con los requerimientos de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para el modelo de costo histórico si es mantenida por un propietario como propiedad de inversión.**

Transferencias

...

70. Los párrafos 71 a 76 tratan temas de reconocimiento y medición que son aplicables cuando una entidad aplica el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión. Cuando la entidad utiliza el modelo del costo histórico, las transferencias entre propiedades de inversión, propiedades ocupadas por el dueño e inventarios, no varían el importe en libros ni el costo de dichas propiedades, a efectos de medición o información a revelar.

71. **Para una transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la ~~NICSP 17~~NICSP 45, NICSP 43 o la NICSP 12, será su valor razonable en la fecha del cambio de uso.**
72. **Si una propiedad ocupada por el propietario se convierte en una propiedad de inversión que se contabilizará por su valor razonable, la entidad aplicará la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para las propiedades poseídas y la NICSP 43 para las propiedades mantenidas por un arrendatario como activo por derecho de uso hasta la fecha del cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 43 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la ~~NICSP 17~~NICSP 45.**
73. Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad trata cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 43 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la ~~NICSP 17~~NICSP 45. En otras palabras:

...

Disposiciones

...

79. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 20, una entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo de sustitución de parte de una propiedad de inversión, dará de baja el importe en libros del elemento sustituido. Para las propiedades de inversión contabilizadas según el modelo del costo histórico, el elemento sustituido podría no ser un elemento que se hubiera amortizado de forma independiente. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. Según el modelo del valor razonable, el valor razonable de la propiedad de inversión podrá ya reflejar la pérdida de valor del elemento que va a ser sustituido. En otros casos puede ser difícil distinguir qué importe del valor razonable debería reducirse por causa del elemento que va a ser sustituido. Una alternativa para proceder a esta reducción del valor razonable del elemento sustituido, cuando no resulte practicable hacerlo directamente, es incluir el costo de la sustitución en el importe en libros del activo, y luego volver a evaluar el valor razonable, de forma similar a lo requerido para ampliaciones que no implican sustitución.

Información a revelar

Modelo del valor razonable y modelo del costo histórico

....

86. **Una entidad revelará:**
- (a) **si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo histórico;**

- (b) [Eliminado]
- (c) **cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 18), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;**
- (d) **los métodos e hipótesis significativas aplicados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión, incluyendo una declaración que indique si la determinación del valor razonable fue hecha a partir de evidencias del mercado o se tuvieron en cuenta otros factores de peso (que se revelarán por la entidad) por causa de la naturaleza de las propiedades y la falta de datos comparables de mercado;**
- (e) **la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (medido o revelado en los estados financieros) se basa en una valoración hecha por un tasador independiente que posea una capacidad profesional reconocida y relevante y tiene experiencia reciente en la ubicación y categoría de las propiedades de inversión objeto de la medición. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho;**
- (f) **los importes reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) por:**
 - (i) **ingresos por alquileres provenientes de las propiedades de inversión;**
 - (ii) **gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de propiedades de inversión que generaron ingresos por alquileres durante el periodo; y**
 - (iii) **gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de las propiedades de inversión que no generaron ingresos por alquileres durante el periodo.**
- (g) **la existencia e importe de restricciones en la realización de las propiedades de inversión o en la remisión de los ingresos o recursos obtenidos en su disposición; y**
- (h) **las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.**

...

Modelo del valor razonable

...

89. **En los casos excepcionales a que se refiere el párrafo 62, cuando una entidad mida las propiedades de inversión utilizando el modelo del costo histórico de la ~~NICSP 47~~NICSP 45 o de acuerdo con la NICSP 43, la conciliación requerida por el párrafo 87 revelará los importes relativos a esas propiedades de inversión separadamente de los importes relativos a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:**

...

Modelo del costo histórico

90. Además de la información a revelar requerida por el párrafo 86, la entidad que aplique el modelo del costo histórico, siguiendo el párrafo 65 también revelará:

- (a) los métodos de depreciación utilizados;
- (b) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- (c) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo;
- (d) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:
 - (i) adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;
 - (ii) adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público;
 - (iii) las disposiciones;
 - (iv) depreciación;
 - (v) el importe de la pérdida reconocida por deterioro de valor, así como el importe de las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido durante el periodo según la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;
 - (vi) las diferencias de cambio netas que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;
 - (vii) transferencias hacia y desde inventarios o de propiedades ocupadas por el dueño; y
 - (viii) otros cambios; y
- (e) el valor razonable de las propiedades de inversión. En los casos excepcionales descritos en el párrafo 62, si una entidad no puede determinar con fiabilidad el valor razonable de las propiedades de inversión, la entidad deberá revelar:
 - (i) una descripción de las propiedades de inversión;
 - (ii) una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable; y
 - (iii) si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual resulta factible que se encuentre el valor razonable.

...

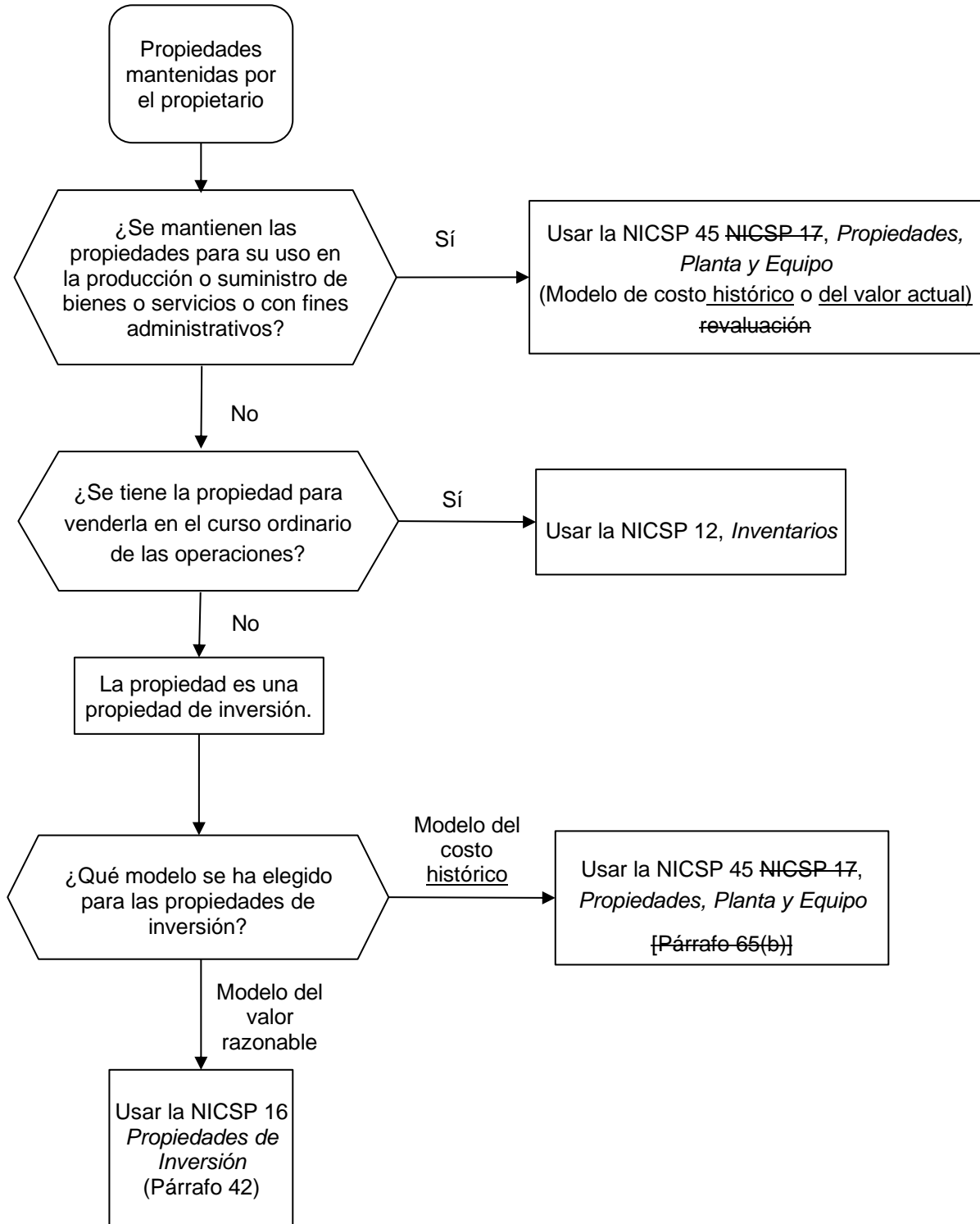
Fecha de vigencia

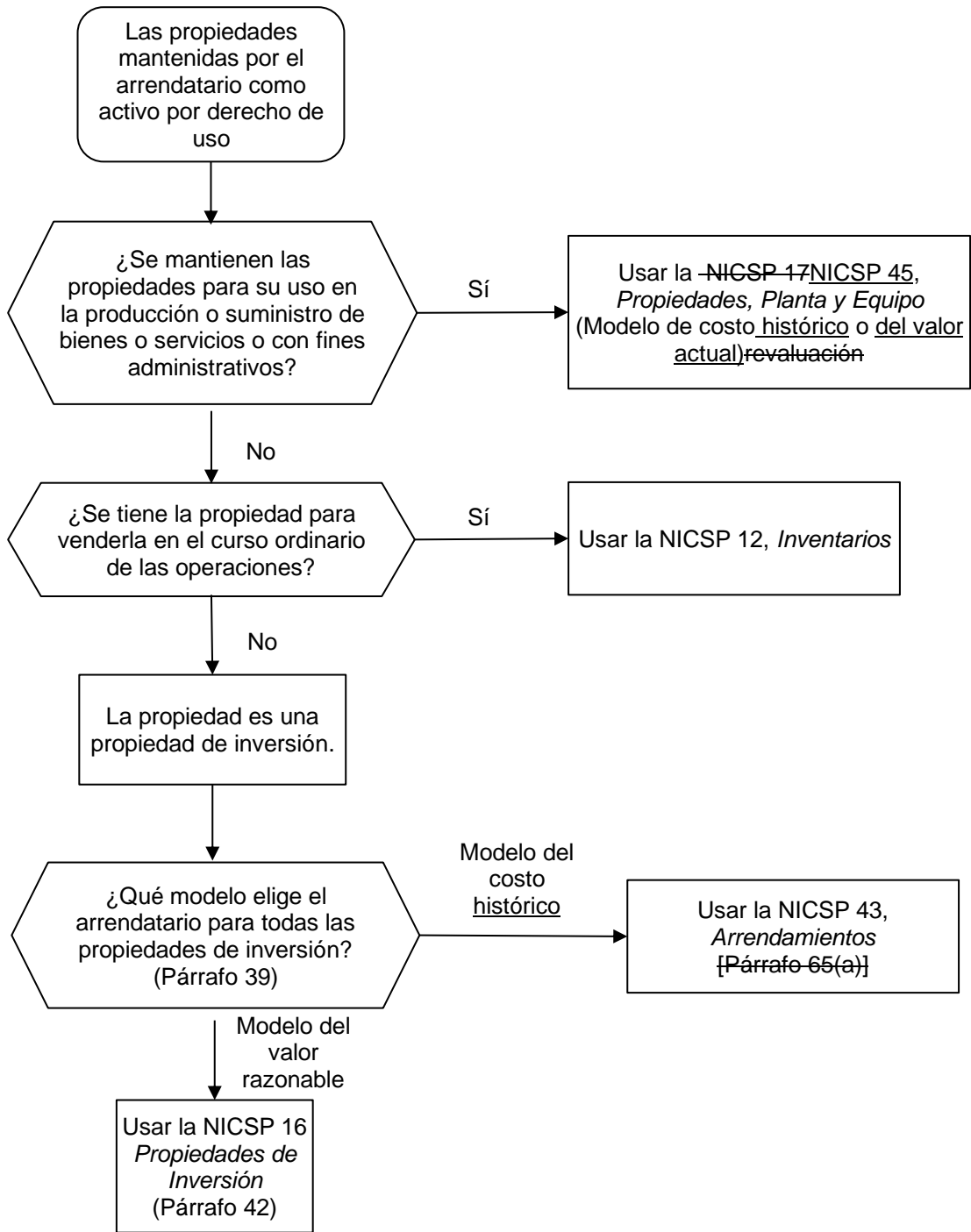
...

101J. Los párrafos 6, 10, 13, 19, 33, 39-41, 62, 62A, 63, 65, 70-73, 79, 86, 89 y 90 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.

Árbol ilustrativo de decisión

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 16, pero no forma parte de la misma.





Comparación con la NIC 40

La NICSP 16 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 40 (2003), *Propiedades de Inversión* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 40 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad de la NIIF 4, *Contratos de Seguro*, y la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, a las entidades del sector público; por lo tanto, la NICSP 16 no refleja las modificaciones efectuadas a la NIC 40 como consecuencia de la emisión de dichas NIIF. Las principales diferencias entre la NICSP 16 y la NIC 40 son las siguientes:

- La NICSP 16 requiere que las propiedades de inversión sean valoradas inicialmente al costo y especifica que si un activo se adquiere por un costo nulo o insignificante, su costo es el valor razonable en la fecha de la adquisición. La NIC 40 requiere que las propiedades de inversión se valoren inicialmente al costo.
- Hay un comentario adicional para aclarar que la NICSP 16 no se aplica en la tenencia de propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Dichas propiedades se contabilizan de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.
- ~~La NICSP 16 contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez y para las actualizaciones de la versión anterior de la NICSP 16. La NIC 40 solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya utilizan las NIIF. La NIIF 1 trata sobre la adopción por primera vez de las NIIF. La NICSP 16 incluye disposiciones transitorias adicionales, las cuales especifican que cuando una entidad adopta la base contable de acumulación (o devengo) por primera vez y reconoce la propiedad de inversión que no estaba reconocida previamente, el ajuste debe presentarse en el saldo inicial del resultado (ahorro o desahorro) acumulado.~~
- La NICSP 16 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 40. El ejemplo más significativo es el uso del término “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 16. El término equivalente en la NIC 40 es “estado de resultados”.
- La NICSP 16 no utiliza el término “ingreso” que tiene en la NIC 40 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.

Modificaciones a la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*

Se modifica el párrafo 37. Se añade el párrafo 76G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

...

37. La NICSP 40 puede requerir que se hagan ajustes a los importes en libros de los activos y pasivos identificables de una entidad obtenida por adquisición. La medición de los activos y pasivos de un segmento incluirá cualquier ajuste a los importes en libros anteriores de activos y pasivos de segmentos identificables de una entidad adquirida en una combinación de entidades que se haya contabilizado como una adquisición, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho solo con motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados y no se hayan registrado ni en los estados financieros separados de la entidad controladora ni en los de la controlada. Del mismo modo, si las propiedades, planta y equipo se han revalorizado con posterioridad a su adquisición de acuerdo con el modelo de valor actual de revaluación de la ~~NICSP 47~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, las mediciones de los activos de los segmentos reflejan esas revaluaciones.

Fecha de vigencia

...

- 76G. **El párrafo 37 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Modificación a la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifican los párrafos 27 y G116. Se añade el párrafo 111N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Suceso pasado

...

27. Solo se reconocen como provisiones aquellas obligaciones que provienen de hechos pasados existentes independientemente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la conducción futura de las actividades de esta). Ejemplos de tales obligaciones son las sanciones o los costos de saneamiento por daños ambientales ilegales impuestos por la ley a una entidad del sector público. La liquidación de ambas obligaciones conduciría, independientemente de las acciones futuras de dicha entidad, a un flujo de salida de recursos que incorporarían beneficios económicos o un potencial de servicio. De forma similar, una entidad del sector público tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de defensa o de una central nuclear de propiedad gubernamental, en la medida en que la entidad estuviera obligada a reparar daños ya causados. La ~~NICSP 47~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, se ocupa de estas partidas, incluyendo los

costos de desmantelamiento y restauración, que estén incluidos en el costo de un activo. Por el contrario, debido a exigencias legales, presión de los electores o un deseo de demostrar liderazgo en la comunidad, una entidad puede desear o necesitar llevar a cabo un desembolso para operar en el futuro de una forma determinada. Un ejemplo de esto se produce cuando una entidad del sector público decide poner controles de emisión de gases en algunos de sus vehículos, o un laboratorio gubernamental decide instalar unidades de extracción proteger a los trabajadores de los vapores de ciertos productos químicos. Debido a que es posible que la entidad pueda evitar desembolsos futuros a través de acciones futuras -cambiando sus métodos operativos, por ejemplo- no hay para ella ninguna obligación presente por dichos desembolsos futuros, y no se reconoce ninguna provisión.

Fecha de vigencia

...

111N. **El párrafo 27 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 17-NICSP 45.**

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 19, pero no es parte de la misma.

...

Reparaciones y mantenimiento

GI16. Algunos activos requieren, además del mantenimiento rutinario, desembolsos sustanciales cada varios años para importantes reacondicionamientos o renovaciones, así como sustitución de componentes principales. En la ~~NICSP 17~~NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, se proporcionan guías para distribuir el desembolso realizado en un activo, entre las partes que lo componen, en el caso de que tales partes tengan diferentes vidas útiles o suministren beneficios económicos con patrones diferentes.

...

Modificaciones a la NICSP 21 Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 12, 54, 54A, 69, 69A, 75, FC17, FC19, FC20A, FC20B, FC20C, FC20F, FC20H, FC20J, FC25 y FC27. Se añade el párrafo 82L El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

12. De forma congruente con los requerimientos del párrafo 5 anterior, las partidas de propiedades, planta y equipo que se clasifiquen como activos generadores de efectivo, incluidas las que se contabilicen por sus importes revalorizados según el modelo de valor actual de tratamiento

~~alternativo permitido en la NICSP 17~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, se tratan según la NICSP 26.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

...

54. ~~Una pérdida por deterioro de valor se reconocerá inmediatamente en superávit o déficit, a menos que el activo se contabilice por su importe revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación del valor actual de las NICSP 17, NICSP 45 y NICSP 31). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como una disminución por la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.~~
- 54A. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en el superávit de revaluación en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45. Dicha pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

...

69. ~~Una reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación valor actual de las NICSP 17, NICSP 45, y NICSP 31). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.~~
- 69A. Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce en la reserva de revaluación e incrementa el superávit de revaluación de para ese activo individual conforme con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor de la misma clase de activos revaluados haya sido reconocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro), la reversión también se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 31 o la ~~NICSP 17~~ NICSP 45.

Información a revelar

...

75. La información exigida por el párrafo 73 puede presentarse junto con otra información revelada, para cada clase de activos. Por ejemplo, esta información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la ~~NICSP 17~~ NICSP 45.

Fecha de vigencia

...

- 82L. Los párrafos 12, 54, 54A, 69, 69A y 75 fueron modificados por la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Propiedades, planta y equipo, y activos intangibles

- FC17. ~~En el momento en que se aprobó esta Norma~~ Cuando se emitió esta Norma en diciembre de 2004, no requería la aplicación de una prueba de deterioro a los activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado según el modelo de revaluación de las NICSP 17 y 31. El IPSASB era de la opinión que según el modelo de revaluación de la NICSP 17 y en la NICSP 31, los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su importe en libros no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y que cualquier deterioro del valor sería tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe por el que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serían los costos de disposición. El IPSASB opinaba que, en la mayoría de los casos, estos costos no serían significativos y, desde un punto de vista práctico, no era necesario medir el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro del valor por los costos de disposición de un activo no generador de efectivo. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de revaluación de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de valor actual en la NICSP 45.

...

- FC19. En primer lugar, los métodos establecidos en esta Norma para determinar el importe de servicio recuperable difieren de los recogidos en la NIC 36 para determinar el importe recuperable. En esta Norma se define importe de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor en uso de un activo determinando el costo corriente de reemplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de reemplazar el potencial de servicio restante se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado, y enfoques descritos como el enfoque del costo de rehabilitación y el enfoque de las unidades de servicio. Estos enfoques también pueden adoptarse para medir el valor razonable de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 y la NICSP 31 y por ello el valor en uso es una medida del valor razonable. La NIC 36 define importe recuperable como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con la NIC 36 el valor en uso se determina usando el valor presente de los flujos de efectivo que se esperan obtener del uso continuado del activo y de su posible disposición. La NIC 36 plantea que el valor en uso puede ser diferente del valor razonable del activo.

...

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

FC20A Como consecuencia de las solicitudes de jurisdicciones que aplican las NICSP, en 2015, el IPSASB revisó la decisión original de excluir las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles revaluados del alcance de la NICSP 21.

FC20B. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había considerado que los fundamentos expuestos en los párrafos FC19 y FC20 para los diferentes requerimientos de la NICSP 21 y la NIC 36 seguían siendo sólidos. El IPSASB había reconocido la opinión de que los deterioros de valor se tendrían en cuenta al llevar a cabo las revaluaciones de activos para asegurar que sus importes en libros no difieren materialmente del valor razonable, tal y como requiere el párrafo 44 de la NICSP 17 y el valor razonable tal y como requiere el párrafo 74 de la NICSP 31. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que deben aplicarse los mismos principios de deterioro de valor al revaluar los activos a su valor operativo corriente, tal como requiere el párrafo 27 de la NICSP 45.

FC20C. El IPSASB reconoció también que había ambigüedad sobre si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, son revaluaciones, dado que se contabilizan de forma similar. El párrafo 51 de la NICSP 17 había requerido que se revaluara toda una clase de activos si se revaluaba una partida de propiedades, planta y equipo perteneciente a esa clase. Por ello, si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, se interpretan como revaluaciones, las consecuencias son onerosas. El IPSASB consideró que debería resolver esta ambigüedad. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma guía.

...

FC20F. Aunque incluir en el alcance de la NICSP 21 las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles significa que se requiere que una entidad evalúe anualmente si existe cualquier indicación de que un activo pudiera tener deterioro de valor, es probable que una entidad tendrá en cuenta cualquier indicador. El IPSASB, por ello, concluyó que incluir las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles que se miden por importes revaluados en el alcance de la NICSP 21 no será demasiado oneroso para los preparadores de los estados financieros.

...

Respuestas al PN 57

FC20H. La mayoría de quienes respondieron al PN 57 apoyaron las propuestas y las razones del IPSASB. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB consideró una propuesta en relación a una aclaración que las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo revaluado no requieren que una entidad revalúe en su totalidad la clase de activos a la cual pertenece ese elemento y podría lograrse de forma más económica a través de una sencilla declaración en la NICSP 17. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma declaración.

...

FC20J. Siguiendo los comentarios de quienes respondieron al PN, el IPSASB evaluó nuevamente la afirmación de los Fundamentos de las Conclusiones del PN 57 de que los deterioros de valor son conceptualmente diferentes de las disminuciones por revaluación. Puesto que las disminuciones por los deterioros de valor y de la revaluación implican una disminución del potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos, el IPSASB concluyó que ~~son~~ eran conceptualmente lo mismo. Sin embargo, existe ~~existía~~ una diferencia práctica. Los deterioros de valor ~~eran~~ son sucesos que afectan activos individuales, o grupos de activos, en vez del resultado

de revaluaciones periódicas. Esta diferencia práctica se refleja en la declaración del párrafo 51A de la NICSP 17 de que "las pérdidas por deterioro del valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, no necesariamente dan lugar a la necesidad de reevaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos." Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma guía.

...

Reversión del deterioro del valor

FC25. El párrafo 27(c) incluye como indicio adicional de deterioro el hecho de que exista "Evidencia sobre el deterioro físico del activo". El párrafo 60 no incluye un indicio de reversión del deterioro del valor que refleje esta indicación de deterioro del valor. Cuando se emitió esta Norma, Eel IPSASB no había incluido la reparación de un activo como indicación de reversión, porque la NICSP 17 requería ~~requiere~~ que las entidades añadan los desembolsos posteriores al importe en libros de una partida de propiedades, planta y equipo cuando sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio a lo largo de la vida total del activo, superiores al nivel de rendimiento evaluado más recientemente del activo existente. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma guía. Este requerimiento también se aplicaba ~~aplica~~ a las propiedades de inversión que se han medido utilizando el modelo de costos de la NICSP 16. El IPSASB opina que estas disposiciones anulan la necesidad de indicios de reversión del deterioro del valor que reflejen el indicio de daño físico para el reconocimiento del deterioro. El IPSASB también indica que la rehabilitación o reparación de un daño no constituye un cambio en la estimación del importe recuperable de servicio de un activo, tal como se recoge en el párrafo 65 de esta NICSP. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de costos de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de costos históricos en la NICSP 45 y que esa etiqueta se aplica consecuentemente en la NICSP 16.

...

Revisión de la NICSP 21 como resultado del documento Mejoras a la NICSP, 2019

FC27. Cuando se emitió esta Norma, la referencia a la "clase de activos" en los párrafos 54A y 69A había creado la impresión de que la guía solo se aplicaba a los activos revaluados dentro del alcance de la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Los agentes interesados mostraron su preocupación con respecto a que los activos intangibles fueran excluidos de su aplicación. En consecuencia, el IPSASB había acordado aclarar que los párrafos se aplican a los activos individuales en el alcance de la NICSP 31 y a las clases de activos en el alcance de la NICSP 17. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

Comparación con la NIC 36

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

- La NICSP 21 trata el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del sector público, mientras que la NIC 36 se refiere al deterioro del valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro. La NICSP 26 trata el deterioro del valor de activos generadores de efectivo de entidades del sector público.
- La NICSP 21 no se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de presentación bajo el ~~tratamiento alternativo permitido~~ modelo valor actual contenido en la ~~NICSP 17~~ NICSP 45. La NIC 36 no excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según sus importes revaluados en la fecha de presentación.
- El método de determinación del valor en uso de un activo no generador de efectivo según la NICSP 21 es diferente del aplicado en la NIC 36 a un activo generador de efectivo. La NICSP 21 define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo utilizando diferentes enfoques. La NIC 36 mide el valor en uso de un activo generador de efectivo como el valor presente de los flujos de efectivo futuros que el activo generará.
- La NICSP 21 no incluye marcado en negrita como indicio de deterioro del valor, un cambio en el valor de mercado del activo. Una disminución significativa e inesperada en el valor de mercado aparece en negrita en la NIC 36 como parte de un conjunto mínimo de indicios del deterioro del valor mientras que la NICSP 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.
- La NICSP 21 incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro del valor marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro. En la NIC 36 no hay equivalentes.
- El alcance de la NIC 36 excluye a ciertas clases de activos que no se excluyen del alcance de la NICSP 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro del valor bajo otras NIIF. Éstos no han sido excluidos de la NICSP 21 porque no existen otras NICSP equivalentes. Estas exclusiones incluyen (a) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, (b) activos por impuestos diferidos, (c) costos de adquisición diferidos y (c) activos intangibles que surgen de derechos contractuales de los aseguradores en el marco de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, *Contratos de Seguro* y (e) activos no corrientes (o grupos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.
- La NICSP 21 trata el deterioro de activos individuales. No hay equivalentes en la NICSP 21 para una unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36.
- La NICSP 21 trata los activos comunes de la misma forma que a otros activos no generadores de efectivo mientras que la NIC 36 los trata como parte de las unidades generadoras de efectivo relacionadas.
- La NICSP 21 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 36. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “importe de servicio recuperable” y “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 21. Los términos equivalentes en la NIC 36 son “ingreso”, “importe recuperable” y “estado de resultados”.

Modificaciones a la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*

Se modifican los párrafos 13, 42, 43, 83, 97, GI23 e GI58. Se añaden los párrafos 43A y 124H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

Ingresos

...

13. Cuando una entidad incurre en algún costo en relación a los ingresos que surgen de una transacción sin contraprestación, el ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y cualquier salida de recursos se reconoce como un costo de la transacción. Por ejemplo, si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la ~~NICSP 47~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Reconocimiento de activos

Medición de activos en su reconocimiento inicial

...

42. Un activo adquirido mediante una transacción sin contraprestación se medirá inicialmente a su valor ~~razonable~~ actual en la fecha de adquisición.
43. Congruentes con las NICSP 12, *Inventarios*, las NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, las ~~NICSP 47~~, *Propiedades, Planta y Equipo*, las NICSP 31, *Activos Intangibles* y las NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición.
- 43A. Congruente con la NICSP 45, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden a su costo atribuido en la fecha de adquisición. El objetivo principal para el que una entidad posee las propiedades, planta y equipo determina la base de medición del valor actual utilizada para determinar el costo atribuido. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad de operación se miden al valor operativo actual. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad financiera se miden a su valor razonable.

Transferencias

Medición de activos transferidos

...

83. Como requiere el párrafo 42, los activos transferidos se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición. Las entidades desarrollarán políticas contables para el reconocimiento y medición de activos que sean congruentes con las NICSP. Como se señaló anteriormente, los inventarios, propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión adquiridos a través de transacciones sin contraprestación deben medirse inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición, de

acuerdo con los requerimientos de las NICSP 12, NICSP 16 y ~~NICSP 17~~ NICSP 45. Los instrumentos financieros, incluyendo el efectivo y las transferencias por cobrar que satisfagan la definición de instrumento financiero, y otros activos, también se medirán al valor razonable en la fecha de adquisición de acuerdo con el párrafo 42 y la política contable apropiada.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

...

97. En el reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluidos los bienes en especie, como:
- (a) Los inventarios, las propiedades de inversión, los activos intangibles y los instrumentos financieros se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición; y
 - (b) Las propiedades, planta y equipo se miden a su costo atribuido en la fecha de adquisición;

~~A la fecha de adquisición, que puede determinarse por referencia a un mercado activo o mediante tasación. Una tasación del valor de un activo normalmente es ejecutada por un miembro de la profesión de tasación de reconocida cualificación profesional. Para muchos activos, su valor razonable será fácilmente determinable por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo. Por ejemplo, normalmente pueden obtenerse precios de mercado actuales para terrenos, edificios no especializados, vehículos y muchos tipos de planta y equipo. El objetivo principal para el que una entidad posee las propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NICSP 45, determina la base de medición del valor actual utilizada para determinar el costo atribuido. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad de operación se miden al valor operativo actual. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad financiera se miden a su valor razonable.~~

...

Fecha de vigencia

...

- 124H. **Los párrafos 13, 42, 43, 83 y 97 fueron modificados, y el párrafo 43A fue añadido por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Guía de implementación

Transferencia a una universidad del sector público con restricciones (párrafos 19 y 76)

...

- GI23. La universidad reconoce el terreno como un activo en el estado de situación financiera del periodo sobre el que se informa en que se obtiene control de ese terreno. El terreno debe reconocerse por su valor ~~razonable~~ actual de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45. La restricción no cumple la definición de pasivo ni satisface los criterios de reconocimiento como pasivo. Por tanto, la universidad reconoce ingresos con respecto al terreno en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en que el terreno se reconoce como un activo.

...

Interacción entre los requerimientos de medición de la NICSP 23 y la NICSP 41

....

Análisis

...

GI58. La NICSP 23 establece que los activos adquiridos como parte de una transacción sin contraprestación se miden inicialmente por su ~~valor razonable~~ costo atribuido, mientras que la NICSP 41 establece que dichos activos financieros se miden por su valor razonable y que, dependiendo de su clasificación, se podrían o no incluir los costos de transacción. Como la entidad tiene la política de contabilizar las inversiones en acciones a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, los costos de transacción de 10.000 u.m. se añaden al valor de 1.000.000 u.m. de las acciones en la medición inicial.

Modificaciones a la NICSP 26 Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 73, 73A, 108, 108A, 118, FC3, FC4, FC5, FC7, FC7A, FC7B, FC7C, FC7F, FC7H, FC7I, FC7J y FC21. Se añade el párrafo 126N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

...

73. **Una pérdida por deterioro de valor se reconocerá inmediatamente en superávit o déficit, a menos que el activo se contabilice por su importe revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, ~~de acuerdo con el modelo de revaluación del valor actual~~ de las ~~NICSP 47~~, ~~NICSP 45~~ *Propiedades, Planta y Equipo* y *NICSP 31*). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como una disminución por la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.**

73A. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en el superávit de revaluación en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la ~~NICSP 47~~NICSP 45. Dicha pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la ~~NICSP 47~~NICSP 45.

...

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo individual o clase de activo

...

108. **Una reversión de una pérdida por deterioro de un activo distinto de la plusvalía se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo del ~~revaluación~~ valor actual de las *NICSP 45* y *NICSP 31*). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del**

valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

108A. Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce en la reserva de revaluación e incrementa el superávit de revaluación de para ese activo individual conforme con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor de la misma clase de activos revaluados haya sido reconocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro), la reversión también se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 31 o la ~~NICSP 17~~NICSP 45.

...

Información a revelar

...

118. La información exigida por el párrafo 115 puede presentarse junto con otra información revelada, para cada clase de activos. Por ejemplo, esta información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la ~~NICSP 17~~NICSP 45.

Fecha de vigencia

...

126N. **Los párrafos 73, 73A, 108, 108A y 118 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

Fundamentos de las conclusiones

Desarrollo de la NICSP 26 basado en la versión revisada del IASB de la NIC 36 emitida en 2004

...

Necesidad de esta norma

FC3. Cuando se publicó esta Norma, la NICSP 21 remite a los lectores a la NIC 36 (a) para establecer si los activos generadores de efectivo han visto deteriorado su valor, y (b) para contabilizar el reconocimiento y medición de cualquier deterioro. Existen beneficios al incorporar requerimientos y guías sobre el deterioro de valor de activos generadores de efectivo en una NICSP, para que las entidades del sector público no tengan que referirse a la NIC 36 cuando una entidad tiene activos generadores de efectivo. Además, ~~existían~~ existen varias cuestiones del sector público relacionadas con el deterioro de valor. Entre ellas se incluían:

- (a) determinar si las propiedades, planta y equipo contabilizadas de acuerdo con el modelo de revaluación en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* deben estar dentro del alcance;
- (b) distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo;

- (c) la reclasificación de los activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo y viceversa; y
- (d) el tratamiento de los activos no generadores de efectivo en las unidades generadoras de efectivo, para los propósitos del deterioro de valor.

Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que la relación identificada sigue aplicándose para la cuestión (a) anterior.

Exclusión del alcance de las propiedades, planta y equipo contabilizados por sus importes revaluados y de los activos intangibles que se revalúan regularmente a valor razonable

FC4. ~~En el momento en que se aprobó esta Norma~~ Cuando se emitió esta Norma, en febrero de 2008, el alcance de la NICSP 21 excluía las propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo llevados a importes revaluados de acuerdo con el modelo de revaluación de la NICSP 17. Los Fundamentos de las Conclusiones en la NICSP 21 establecían que el IPSASB es de la opinión de que activos contabilizados a importes revaluados de acuerdo con el modelo de revaluación en la NICSP 17 serían revaluados con suficiente regularidad para asegurar que (a) se contabilizan a un importe que no es significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y (b) cualquier deterioro de valor será tenido en cuenta en esa valoración. El IPSASB por tanto consideró si una exclusión de alcance similar debe incluirse en esta Norma.

FC5. El IPSASB reconoció que las propiedades, planta y equipo mantenidos en el modelo de revaluación están dentro del alcance de la NIC 36 y consideró la opinión de que las guías para determinar las pérdidas por deterioro de valor para dichos activos serían apropiadas para las entidades del sector público con activos según el modelo de revaluación. En el IPSASB se destacó que en la NIC 36, en casos donde el valor razonable de una partida de propiedades, planta y equipo es su valor de mercado, el importe máximo de una pérdida por deterioro de valor son los costos de disposición. En los Fundamentos de las Conclusiones de la NICSP 21, se establece que “el IPSASB es de la opinión de 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 de un activo y reconocer una pérdida por deterioro del valor para los costos de disposición de un activo no generador de efectivo”. El IPSASB consideró que es poco probable que sean significativos los costos de disposición para los activos generadores de efectivo. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

...

FC7. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB opinaba que sería oneroso imponer un requerimiento para comprobar el deterioro además del requerimiento existente en la NICSP 17, es decir, que los activos se revaluaran con suficiente regularidad para garantizar que se contabilizaran por un importe que no fuera sustancialmente diferente de su valor razonable en la fecha de presentación de la información. En consecuencia, considerando estos aspectos, el IPSASB concluyó que la coherencia con la NICSP 21 debe tener preferencia sobre la convergencia con la NIC 36, y que las propiedades, planta y equipo que se registran según el modelo de revaluación en la NICSP 17, deben excluirse del alcance de esta Norma. Congruente con el enfoque aplicado a las propiedades, planta y equipo, los activos intangibles que se revaluaran periódicamente a su valor razonable también quedarían excluidos del alcance. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que el valor operativo actual puede aplicarse en lugar del valor razonable y que el modelo de revaluación de la NICSP 17 se etiqueta como modelo de valor actual en la NICSP 45.

...

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

FC7A. Como consecuencia de las solicitudes de jurisdicciones que aplican las NICSP, en 2015, el IPSASB revisó la decisión original de excluir las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles del alcance de la NICSP 26.

FC7B. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había considerado que los fundamentos expuestos en los párrafos FC5 y FC6 para los diferentes requerimientos de la NICSP 26 y la NIC 36 seguían siendo sólidos. El IPSASB admitió el punto de vista de que los deterioros de valor se tendrían en cuenta al llevar a cabo revaluaciones de activos para asegurar que sus importes en libros no difieren de forma significativa del valor razonable, como requieren el párrafo 44 de la NICSP 17 y el párrafo 74 de la NICSP 31.

FC7C. El IPSASB reconoció también que había ambigüedad sobre si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, son revaluaciones, dado que se contabilizan de forma similar. El párrafo 51 de la NICSP 17 requería que se revalúe la clase de activos en su totalidad, si se revalúa una partida de propiedades, planta y equipo que pertenece a esa clase. Por ello, si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, se interpretaron como revaluaciones, las consecuencias son onerosas. El IPSASB consideró que debería resolver esta ambigüedad. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que este razonamiento y esta consideración siguen siendo aplicables.

...

FC7F. Aunque en el alcance de la NICSP 26 las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles significa que se requiere que una entidad evalúe anualmente si existe cualquier indicación de que un activo pudiera tener deterioro de valor, es probable que una entidad tendrá en cuenta cualquier indicador. El IPSASB, por ello, concluyó que incluir las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles que se miden por importes revaluados en el alcance de la NICSP 26 no será demasiado oneroso para los preparadores de los estados financieros.

Respuestas al PN 57

FC7H. La mayoría de quienes respondieron al PN 57 apoyaron las propuestas y las razones del IPSASB. El IPSASB consideró una propuesta en relación a una aclaración que las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo revaluado no requieren que una entidad revalúe en su totalidad la clase de activos a la cual pertenece ese elemento y podría lograrse de forma más económica a través de una sencilla declaración en la NICSP 17.

FC7I. El IPSASB había reconocido este punto de vista pero lo había considerado inadecuado por dos razones. La primera, que este enfoque no abordaba suficientemente los métodos diferentes de determinación del valor en uso para activos no generadores de efectivo al evaluar la cantidad de servicio recuperable de un activo. Estos métodos son el enfoque del costo de reposición depreciado, el del costo de restauración y el de unidades de servicio. La segunda, que el enfoque no proporciona la información necesaria a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones por parte de los usuarios que se facilita por la información a revelar de las NICSP 21 y NICSP 26. El IPSASB, por ello, decidió efectuar las propuestas del PN 57 en un pronunciamiento final.

FC7J. Siguiendo los comentarios de quienes respondieron al PN, el IPSASB evaluó nuevamente la afirmación de los Fundamentos de las Conclusiones del PN 57 de que los deterioros de valor son

conceptualmente diferentes de las disminuciones por revaluación. Puesto que las disminuciones por los deterioros de valor y de la revaluación implican una disminución del potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos, el IPSASB concluyó que son conceptualmente lo mismo. Sin embargo, ~~existe~~ existía una diferencia práctica. Los deterioros de valor son sucesos que afectan activos individuales, o grupos de activos, en vez del resultado de revaluaciones periódicas. Esta diferencia práctica se refleja en el párrafo 51A de la NICSP 17 de que "las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos." Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estas guías siguen siendo aplicables.

...

Revisión de la NICSP 26 como resultado del documento Mejoras a la NICSP, 2019

- FC21. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había destacado que la referencia a "clase de activos" en los párrafos 73A y 108A creaba la impresión de que la guía solo se aplicaba a los activos revalorizados en el alcance de la NICSP 17. Los agentes interesados mostraron su preocupación con respecto a que los activos intangibles fueran excluidos de su aplicación. En consecuencia, el IPSASB había acordado aclarar que los párrafos se aplican a los activos individuales en el alcance de la NICSP 31 *Activos Intangibles* y a las clases de activos en el alcance de la NICSP 17. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estas guías siguen siendo aplicables.

Comparación con la NIC 36

La NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* trata del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo en el sector público, y incluye una modificación realizada a la NIC 36 (2004), *Deterioro del Valor de Activos* como parte de las *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 26 y la NIC 36 son las siguientes:

- La NICSP 26 no se aplica a los activos generadores de efectivo contabilizados por su importe revaluado en la fecha de presentación según el modelo de valor actual de revaluación de la **NICSP 47-NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo***. La NIC 36 no excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según sus importes revaluados en la fecha de presentación.
- La NICSP 26 no se aplica a los activos intangibles que se revalúan regularmente a su valor razonable. La NIC 36 no excluye de su alcance a los activos intangibles que se revalúan regularmente a su valor razonable.
- La NICSP 26 define activos generadores de efectivo e incluye comentarios adicionales para distinguir entre los activos que generan efectivo de los activos que no generan efectivo.
- La definición de una unidad generadora de efectivo en la NICSP 26 está modificada de la incluida en la NIC 36.
- La NICSP 26 no incluye una definición de activos comunes o requerimientos que se relacionen con dichos activos. La NIC 36 incluye una definición de activos comunes y requerimientos y guías sobre su tratamiento.
- La NICSP 26 no trata el hecho de que el importe en libros de los activos netos de una entidad sea mayor que la capitalización de mercado de la entidad, indicando un deterioro del valor. El hecho de que el importe en libros de los activos netos sea mayor que la capitalización de mercado de la entidad se trata por la NIC 36 como parte del conjunto mínimo de indicios de deterioro de valor.
- En la NICSP 26, una venta forzada no es un reflejo del valor razonable menos los costos de venta. En la NIC 36, una venta forzada es un reflejo del valor razonable menos los costos de venta, si la gerencia se ve obligada a vender inmediatamente.
- La NICSP 26 incluye requerimientos y guías sobre el tratamiento de los activos no generadores de efectivo que contribuyen a las unidades generadoras de efectivo, así como a las actividades generadoras de efectivo. La NIC 36 no trata de los activos no generadores de efectivo que contribuyen a las unidades generadoras de efectivo así como a las actividades no generadoras de efectivo.
- La NICSP 26 incluye requerimientos y guías que tratan de la reclasificación de los activos de generadores de efectivo a no generadores de efectivo y de no generadores de efectivo a generadores de efectivo. La NICSP 26 también requiere que las entidades revelen los criterios desarrollados para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo. En la NIC 36 no existen reconocimientos equivalentes.
- La NICSP 26 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 36. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “ingreso (de actividades ordinarias)” y “estado de rendimiento financiero”. Los términos equivalentes en la NIC 36 son “ingreso” y “estado de resultados”.

Modificaciones a la NICSP 27 Agricultura

Se modifican los párrafos 3, 4, 6, 37 y FC9. Se añade el párrafo 56I El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

3. Esta Norma no es aplicable a:

- (a) Terrenos relacionados con la actividad agraria (véase NICSP 16, *Propiedades de Inversión y ~~NICSP 47~~NICSP 45 Propiedades, Planta y Equipo*);

...

4. Los activos biológicos son utilizados en muchas actividades llevadas a cabo por entidades del sector público. Cuando los activos biológicos se utilizan para investigación, educación, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o en cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, tal como se define en el párrafo 9 de esta Norma, esos activos biológicos no se contabilizan de acuerdo con esta Norma. Cuando esos activos biológicos cumplan con la definición de activo, deberán considerarse otras NICSP para determinar la contabilización apropiada (por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios* y la ~~NICSP 47~~NICSP 45).

...

6. La tabla siguiente proporciona ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas, y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de en una plantación maderera forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña recolectada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Matas de té	Hojas recolectadas	Té
Cepas de vid	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma
Árboles de caucho	Látex recolectado	Productos de caucho

Algunas plantas, por ejemplo, matas de té, viñedos, palmas aceiteras y árboles de caucho, habitualmente cumplen la definición de una planta productora y están en el alcance de la NICSP 17 (NICSP 45). Sin embargo, los productos que se desarrollan en las plantas productoras, por ejemplo, las hojas de té, uvas, el fruto de la palma aceitera y el látex, están dentro del alcance de la NICSP 27.

...

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

...

37. Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas, la entidad considerará la NICSP 12, la NICSP 17 (NICSP 45), la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

Fecha de vigencia

...

- 56l. **Los párrafos 3, 4, 6, 31 y 37 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Activos biológicos y activos agrícolas adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

...

- FC9. Cuando se emitió esta Norma, al analizar el enfoque 3, el IPSASB había considerado los requerimientos de la NICSP 23 en relación con la medición de otros tipos de activos. La NICSP 23,

párrafo 13 establece que: "...Si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17". Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estas guías siguen siendo aplicables. Esto implica que para otros activos, la entidad considere los requerimientos de medición de otras NICSP, así como la NICSP 23 en la medición inicial de activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.

Modificaciones a la NICSP 31 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 3, 7, 15, 67, GA5, FC9 e EI22. Se eliminan los párrafos 3(k) y 11. Se añaden los párrafos 132M, GA12, GA13, GA14 y FC14 y FC15. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

3. **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**
 - (a) **activos intangibles que estén dentro del alcance de otras Normas;**
 - (b) **activos financieros, definidos en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*;**
 - (c) **el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre exploración y evaluación de recursos minerales);**
 - (d) **desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;**
 - (e) [Eliminado]
 - (f) [Eliminado]
 - (g) **poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes;**
 - (h) **activos por impuestos diferidos (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre impuestos sobre las ganancias);**
 - (i) **costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la normativa contable nacional o internacional que trate los contratos de seguros; En los casos en los que la norma de contabilidad internacional o nacional aplicable no establezca requerimientos de información a revelar específicos para estos activos intangibles, se les aplicarán los requerimientos de información a revelar incluidos en esta Norma; y**
 - (j) [Eliminado]

- (k) ~~(k) [Eliminado] con respecto a los activos intangibles de bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural. No obstante, los requerimientos información a revelar de los párrafos 115 a 127 se aplican a aquellos bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural que sean reconocidos.~~

...

7. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o sobre, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Para determinar si un activo que incorpora elementos tangibles e intangibles debe tratarse según la ~~NICSP 47~~NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, una entidad utilizará el juicio profesional para evaluar cuál de los dos elementos es más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos de navegación de un avión de combate son parte integrante de la aeronave y se tratará como propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo informático, serán tratados como activos intangibles.

...

Activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural

...

11. ~~[Eliminado] Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles. Si una entidad reconoce activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de información a revelar de esta Norma y puede, pero no se le exige, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.~~

...

15. Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 117 a 124 requieren que las entidades revelen información sobre los activos intangibles reconocidos. Por lo tanto, a las entidades ~~que reconocen activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural~~ se les requiere que revelen, en relación a dichos activos, puntos tales como, por ejemplo, los siguientes:
- (a) la base de medición utilizada;
 - (b) el método de amortización utilizado, si lo hubiere;
 - (c) el importe en libros bruto;
 - (d) la amortización acumulada al final del periodo, si la hubiere; y
 - (e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando determinados componentes de la misma.

...

Reconocimiento como gasto

...

67. En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos o potencial de servicio futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de

otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto cuando reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una adquisición. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

- (a) desembolsos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha), a menos que este desembolso formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en ~~la NICSP 17~~ NICSP 45. Los costos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad legal, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación u operación (costos previos a la apertura), o desembolsos o para comenzar nuevas operaciones o lanzar nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
- (b) desembolsos por actividades formativas;
- (c) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo y panfletos informativos); y
- (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

...

Fecha de vigencia

...

- 132M. **Los párrafos 3, 7, 15, 67 y GA5 se modificaron, los párrafos 3(k) y 11 se eliminaron y los párrafos GA12, GA13 y GA14 se añadieron mediante la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

...

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 31.

Costos de sitios web

...

- GA5. Esta Guía de aplicación no es de aplicación a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del equipo informático (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Dichos desembolsos se contabilizan de acuerdo con ~~la NICSP 17~~ NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo. Además, cuando una entidad incurra en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, el desembolso se reconocerá como gasto cuando se reciban los servicios.

...

Activos intangibles del patrimonio histórico-artístico o cultural El costo o el valor razonable no pueden medirse con fiabilidad

GA12. Cuando los activos del patrimonio histórico artístico intangible no se reconozcan en los estados financieros porque, en la medición inicial, su costo o su valor razonable no puedan medirse de manera fiable, la entidad deberá revelarlo:

(a) Las dificultades para obtener una medición fiable que impidió el reconocimiento; y

(b) La importancia del activo o activos no reconocidos en relación con la consecución de los objetivos de la entidad.

GA13. Esta información debe garantizar que, cuando se lea en el contexto de la información sobre los activos intangibles reconocidos, los estados financieros proporcionen información útil y relevante sobre la tenencia global de activos intangibles por parte de la entidad y, de este modo, apoyen la evaluación por parte de los usuarios de las finanzas de la entidad, incluida su situación financiera neta, y la comprensión de su capacidad para prestar servicios.

GA14. Esta información puede presentarse de forma agregada para grupos o clases de activos intangibles, siempre que esta agregación no ensombrezca información significativa.

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Modelo de revaluación

FC9. El modelo de revaluación propuesto en la NICSP 31 es similar al de la NIC 38, que requiere que las revaluaciones se contabilicen activo por activo. Cuando se publicó esta Norma, la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, requería que las revaluaciones se contabilizaran por clases de activos y no por activos individuales. El IPSASB contempló este enfoque para los activos intangibles, pero concluyó que no era necesario porque los activos intangibles difieren de las propiedades, planta y equipo en que es menos probable que sean homogéneos. Uno de los principales tipos de activos intangibles de las entidades públicas son los programas informáticos desarrollados internamente, sobre los que se dispone de información detallada para cada activo individual. En consecuencia, el IPSASB concluyó que era adecuado requerir que los activos intangibles revaluados se contabilizaran activo por activo. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estas conclusiones siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de revaluación de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de valor actual en la NICSP 45.

...

Revisión de la NICSP 31 como consecuencia del PN 78, *Propiedades, Planta y Equipo*.

FC14. Durante el desarrollo de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB concluyó que la naturaleza patrimonio histórico artístico y cultural de un activo no impide su reconocimiento. Sobre la base de que se aplican al patrimonio histórico artístico y cultural intangible los mismos argumentos conceptuales que los que se aplican a las propiedades, planta y equipo del patrimonio

histórico artístico y cultural, el IPSASB decidió eliminar la exclusión del alcance patrimonio histórico artístico y cultural en la NICSP 31. Esto garantiza que el tratamiento que da la NICSP 31 a los activos del patrimonio histórico artístico y cultural intangibles es congruente con el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico y cultural. El reconocimiento de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural intangibles que cumplan los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 proporcionará información que los usuarios de los estados financieros encontrarán útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

FC15. El IPSASB consideró si los requerimientos de información a revelar de la ED 78 para las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico y cultural no reconocidas deberían aplicarse también a los activos intangibles del patrimonio histórico artístico y cultural no reconocidos. Partiendo de la base de que los requisitos de información a revelar de la ED 78 proporcionarán información útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones sobre los activos del patrimonio histórico artístico y cultural intangible que no se reconocen porque su costo o valor razonable no puede medirse de forma fiable, el IPSASB concluyó que los mismos requisitos de información a revelar deben aplicarse a los activos del patrimonio histórico artístico y cultural intangible. El IPSASB decidió, por tanto, añadir una guía de aplicación que establece los requerimientos de información a revelar con respecto a los activos del patrimonio histórico artístico o cultural no reconocidos.

...

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

...

Ejemplos ilustrativos de la Guía de aplicación

EI22. El objetivo de la tabla es ilustrar ejemplos de desembolsos que tienen lugar en cada una de las fases descritas en los párrafos GA2 y GA3, así como ilustrar la aplicación de los párrafos GA4 a GA11, para ayudar a clarificar su significado. No se pretende incluir una relación detallada de desembolsos en los que podría incurrirse.

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
Planificación	
...	...
Desarrollo de la infraestructura y de la aplicación	
...	Aplicar los requerimientos de la <u>NICSP 17</u> <u>NICSP 45, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i></u>
Desarrollo de diseño gráfico	
...	...

...

Comparación con la NIC 38

La NICSP 31, *Activos Intangibles* ha sido básicamente elaborada a partir de la NIC 38, *Activos Intangibles* (a 31 de diciembre de 2008). Las principales diferencias entre la NICSP 31 y la NIC 38 son las siguientes:

- La NICSP 31 incluye en su alcance la exclusión de los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes.
- La NICSP 31 incorpora las guías contenidas en la Interpretación (SIC) 32 del Comité de Interpretaciones, *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web* como Guía de aplicación para ilustrar los principios de contabilidad relevantes.
- La NICSP 31 ~~no requiere ni prohíbe el reconocimiento de~~ incluye párrafos que describen los activos del patrimonio intangible, ~~y señala que Una entidad que reconozca activos del patrimonio intangible~~ está obligada a cumplir con los requerimientos de información a revelar de esta Norma con respecto a aquellos activos del patrimonio intangible que hayan sido reconocidos. ~~y puede, pero no está obligada, a cumplir con otros requerimientos de esta Norma con respecto a esos activos del patrimonio intangible. Dispone de una guía de aplicación que requiere información a revelar sobre los activos del patrimonio histórico artístico o cultural que no han sido reconocidos.~~ La NIC 38 no tiene una guía similar.
- La NIC 38 contiene guías sobre los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno. El párrafo 31 de la NICSP 31 modifica estas guías para hacer referencia a los activos intangibles adquiridos mediante una transacción sin contraprestación. La NICSP 31 establece que cuando un activo intangible es adquirido mediante una transacción sin contraprestación, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición.
- La NIC 38 proporciona guías sobre los intercambios de activos cuando un intercambio carezca de carácter comercial. La NICSP 31 no incluye estas guías.
- Se han modificado los ejemplos incluidos en la NIC 38 para tratar mejor las circunstancias del sector público.
- La NICSP 31 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 38. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso”, “estado de rendimiento financiero”, “resultado (ahorro o desahorro)”, “beneficios económicos o potencial de servicio futuros”, “resultados (ahorro o desahorro) acumulados”, “operativo/operación”, “derechos de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales)” y “activos netos/patrimonio” utilizados en la NICSP 31. Los términos equivalentes en la NIC 38 son “ingreso”, “estado de resultado integral”, “resultado del periodo”, “beneficios económicos futuros”, “ganancias acumuladas”, “negocio”, “derechos contractuales u otros derechos legales” y “patrimonio”.

Modificaciones a la NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios

Se modifican los párrafos 12, 13, 33, GA11, GA16, GA17, GA20, GA23, GA24, GA25, GA30, GA33, GA35, GA48, FC49, FC50, GI2, GI4, EI6, EI8, EI15, EI17, EI22, EI30 e EI39. Se añade el párrafo 36F El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Reconocimiento y medición de un activo de concesión de servicios (véanse los párrafos GA5 a GA35)

...

12. **Si un activo existente de la concedente cumple las condiciones especificadas en los párrafos 9(a) y 9(b) (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente reclasificará el activo existente como un activo de concesión de servicios. El activo de concesión de servicios reclasificado debe contabilizarse de acuerdo con ~~la NICSP 17~~NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo o la NICSP 31 *Activos Intangibles*, según proceda.**
13. **Tras el reconocimiento o reclasificación inicial, los activos de concesión de servicios deben contabilizarse de acuerdo con ~~la NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 31, según proceda.**

...

Presentación e Información a revelar (véanse los párrafos GA65 a GA67)

...

33. La información a revelar requerida de acuerdo con el párrafo 32 se proporciona individualmente para cada acuerdo de concesión de servicios material o de forma agregada para acuerdos de concesión de servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobros de peaje, telecomunicaciones o servicios de tratamiento de aguas). Esta información a revelar es adicional a la requerida en la ~~NICSP 17~~NICSP 45 y/o la NICSP 31 por clases de activos. Los activos de concesión de servicios dentro de unos acuerdos de concesión de servicios de una naturaleza similar de los que se informa de forma agregada pueden formar un subconjunto de una clase de activos a revelar de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 y/o la NICSP 31 o pueden estar incluidos en más de una clase de activos de los que se revela información de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 y/o la NICSP 31. Por ejemplo, a efectos de la NICSP 17 ~~NICSP 45~~ un puente con peaje puede ser incluido en la misma clase que otros puentes. A los efectos de este párrafo, el puente con peaje puede ser incluido con los acuerdos de concesión de servicios informados de forma agregada como carreteras con peaje.

...

Fecha de vigencia

...

- 36F. **Los párrafos 12, 13, 33, GA11, GA16, GA17, GA20, GA23, GA24, GA25, GA30, GA33, GA35 y GA48 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

...

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 32.

...

Reconocimiento y medición inicial de un activo de concesión de servicios (véanse los párrafos 9 a 13)

Reconocimiento de un activo de concesión de servicios

...

GA11. Las condiciones de los párrafos 9(a) y 9(b) identifican conjuntamente cuando el activo, incluyendo cualquier reposición requerida, es controlado por la concedente por la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que reponer parte de un activo durante el periodo del acuerdo (por ejemplo, la capa o superficie superior de una carretera o el tejado de un edificio), el activo se considera como un todo. Por ello se cumple la condición del párrafo 9(b) para la totalidad del activo, incluyendo la parte que es repuesta, si la concedente controla cualquier participación residual significativa en la reposición final de esa parte.

...

Activo existente de la concedente

...

GA16. Al aplicar las pruebas de deterioro del valor de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 31, según resulte apropiado, la concedente no considera necesariamente la concesión del servicio al operador como una circunstancia que cause deterioro, a menos que haya habido un cambio en el uso del activo que afecte a sus beneficios económicos o potencial de servicio futuros. La concedente se remitirá a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, o a la NICSP 26, según proceda, para determinar si cualquiera de los indicadores de deterioro han surgido bajo tales circunstancias.

GA17. Si el activo no cumple ya las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente seguirá los principios de baja en cuentas de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 31, según resulte apropiado. Por ejemplo, si el activo se transfiere al operador de forma permanente, se da de baja en cuentas. Si el activo se transfiere de forma temporal, la concedente considera la esencia de este término del acuerdo de concesión de servicios al determinar si el activo debe ser dado de baja en cuentas. En tales casos, la concedente también considera si el acuerdo es una transacción de arrendamiento o una transacción de venta con arrendamiento posterior que debe contabilizarse de acuerdo con la NICSP 43.

...

Activo construido o desarrollado

GA20. Cuando un activo construido o desarrollado cumple las condiciones del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) la concedente reconocerá y medirá el activo de acuerdo con esta Norma. La ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 31, según proceda, establecen los criterios sobre cuándo debe reconocerse un activo de concesión de servicios. Tanto la ~~NICSP 17~~NICSP 45 como la NICSP 31 requieren que un activo se reconozca si y solo si:

- (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
- (b) ~~el costo o el valor razonable~~ el elemento pueden ser medidos de forma fiable.

...

GA23. El segundo criterio de reconocimiento requiere que el costo o valor razonable inicial del activo pueda medirse con fiabilidad. En consecuencia, para cumplir los criterios de reconocimiento de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 o la NICSP 31, según proceda, la concedente debe tener información fiable sobre el costo histórico o valor operativo actual o valor razonable del activo durante su construcción o desarrollo. Por ejemplo, si el acuerdo de concesión de servicios requiere que el operador proporcione a la concedente informes sobre el progreso durante la construcción o desarrollo del activo, los costos incurridos pueden medirse y, por lo tanto, cumplirían el principio de reconocimiento de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para activos construidos o de la NICSP 31 para activos desarrollados. También, si la concedente tiene poca capacidad para evitar aceptar un activo construido o desarrollado para cumplir las especificaciones del contrato, o un acuerdo vinculante similar, los costos se reconocen según se progresa en la terminación del activo. Así, la concedente reconoce un activo de concesión de servicios y un pasivo asociado.

Medición de los activos de concesión de servicios

GA24. El párrafo 11 requiere que los activos de concesión de servicios reconocidos de acuerdo con el párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa) se midan inicialmente por el valor razonable. En particular, el valor razonable se utiliza para determinar el costo de un activo de concesión de servicios construido o desarrollado o el costo de cualquier mejora de activos existentes, en el reconocimiento inicial. El requerimiento del párrafo 11 no se aplica a los activos existentes de la concedente que se reclasifican como activos de concesión de servicios de acuerdo con el párrafo 12 de esta Norma. El uso de la base de medición del ~~valor razonable~~ del valor actual en el reconocimiento inicial no constituye una revaluación con arreglo a las ~~NICSP 17~~NICSP 45 o NICSP 31.

GA25. El tipo de compensación intercambiada entre la concedente y el operador afecta a la forma en que se determina el valor razonable del activo de concesión de servicios en el reconocimiento inicial. Los párrafos siguientes señalan cómo determinar el valor razonable del activo en el reconocimiento inicial basado en el tipo de compensación intercambiada:

- (h) Cuando la concedente hace pagos al operador, el valor razonable en el reconocimiento inicial del activo representa la parte de los mismos pagados al operador por el activo.
- (i) Cuando la concedente no efectúa pagos al operador por el activo, el activo se contabiliza de la misma forma que un intercambio de activos no monetarios según la ~~NICSP 17~~NICSP 45 y la NICSP 31.

...

Pagos separables

...

GA30. La ~~NICSP 17~~NICSP 45 y la NICSP 31 requieren la medición inicial de un activo adquirido en una transacción con contraprestación por su costo, que es el equivalente del precio en efectivo del activo. Para transacciones con contraprestación, el precio de la transacción se considera que es el valor razonable, a menos que se indique lo contrario. Si los componentes de los pagos del activo y del servicio son separables, el equivalente al precio de contado del activo de concesión de servicios es el valor presente de los pagos del componente del activo de concesión de servicios. Sin embargo, si el valor presente de la porción de activo de los pagos es mayor que el valor razonable, el activo de concesión de servicios se mide inicialmente por su valor razonable.

...

El operador recibe otras formas de compensación

GA33. Los tipos de transacciones referidas en el párrafo 17(b) son transacciones sin contraprestación monetaria. El párrafo ~~38~~ 21 de la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 y el párrafo 44 de la NICSP 31, según proceda, proporcionan guías sobre esas circunstancias.

...

Medición posterior

GA35. Tras el reconocimiento inicial, una concedente aplicará la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 y la NICSP 31 a la medición posterior y baja en cuentas de un activo de concesión de servicios. La NICSP 21 y la NICSP 26 también se aplicarán al considerar si hay indicios de que un activo de concesión de servicios está deteriorado. Estos requerimientos en estas Normas se aplicarán a todos los activos reconocidos o clasificados como activos de concesión de servicios de acuerdo con esta Norma.

...

Reconocimiento y medición de pasivos (véanse los párrafos 14 a 28)

...

Modelo de la concesión de un derecho al operador (véanse los párrafos 24 a 26)

...

GA48. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión de servicios y por el servicio mediante el suministro de un activo generador de ingresos, distinto del activo de concesión de servicios, se reconocerá un ingreso y el pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 24 se reducirá de forma similar a la descrita en el párrafo GA47. En estos casos, la concedente también considerará los requerimientos de baja en cuentas en la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 o NICSP 31, según proceda.

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Revisión de la NICSP 32 como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los interesados

FC49. Cuando se emitió esta Norma, se llamó la atención del IPSASB sobre una posible incongruencia entre los requerimientos de la NICSP 32 y los requerimientos de la NICSP 17 y la NICSP 31. Los requerimientos en la NICSP 32 podían verse como un requerimiento para que los activos de concesión de servicios se presenten como una única clase de activos, incluso si tuviesen una naturaleza y función distinta. Como no es la intención del IPSASB requerir que activos diferentes sean presentados como si fuesen similares, el IPSASB decidió proponer aclaraciones a la NICSP 32 para dejar claras sus intenciones. El IPSASB consideró si estos cambios reducirían la información disponible para los usuarios, pero está satisfecho de que los requerimientos actuales de la información a revelar, en particular los del párrafo 32, garantizan la calidad de la información

a revelar sobre activos sujetos a acuerdos de concesión de servicios. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

- FC50. El IPSASB destacó que la reclasificación de los activos de concesión de servicios requiere un cambio en las bases de medición de algunas entidades. Por ejemplo, algunos de los activos de concesión de servicios medidos usando el modelo de revaluación pueden ser reclasificados en una clase de activos medidos usando el modelo del costo. Igualmente, algunos activos de concesiones de servicios que se medían utilizando el modelo del costo, podrían haberse reclasificado en una clase de activos medidos utilizando el modelo de revaluación. Dado que el equilibrio entre los activos de concesión de servicios y los otros activos en una clase varía entre entidades, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir elegir las bases de medición para aplicarse en el momento de la reclasificación. El IPSASB también había destacado que la información requerida para aplicar retroactivamente el modelo de costos podría no haber estado fácilmente disponible. En consecuencia, el IPSASB había acordado permitir a las entidades utilizar los importes en libros determinados según el modelo de revaluación como costo atribuido en el momento de la reclasificación cuando una entidad optara por medir una clase de activos utilizando el modelo del costo. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de revalorización de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de valor actual en la NICSP 45, mientras que el modelo de costo de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de costo histórico.

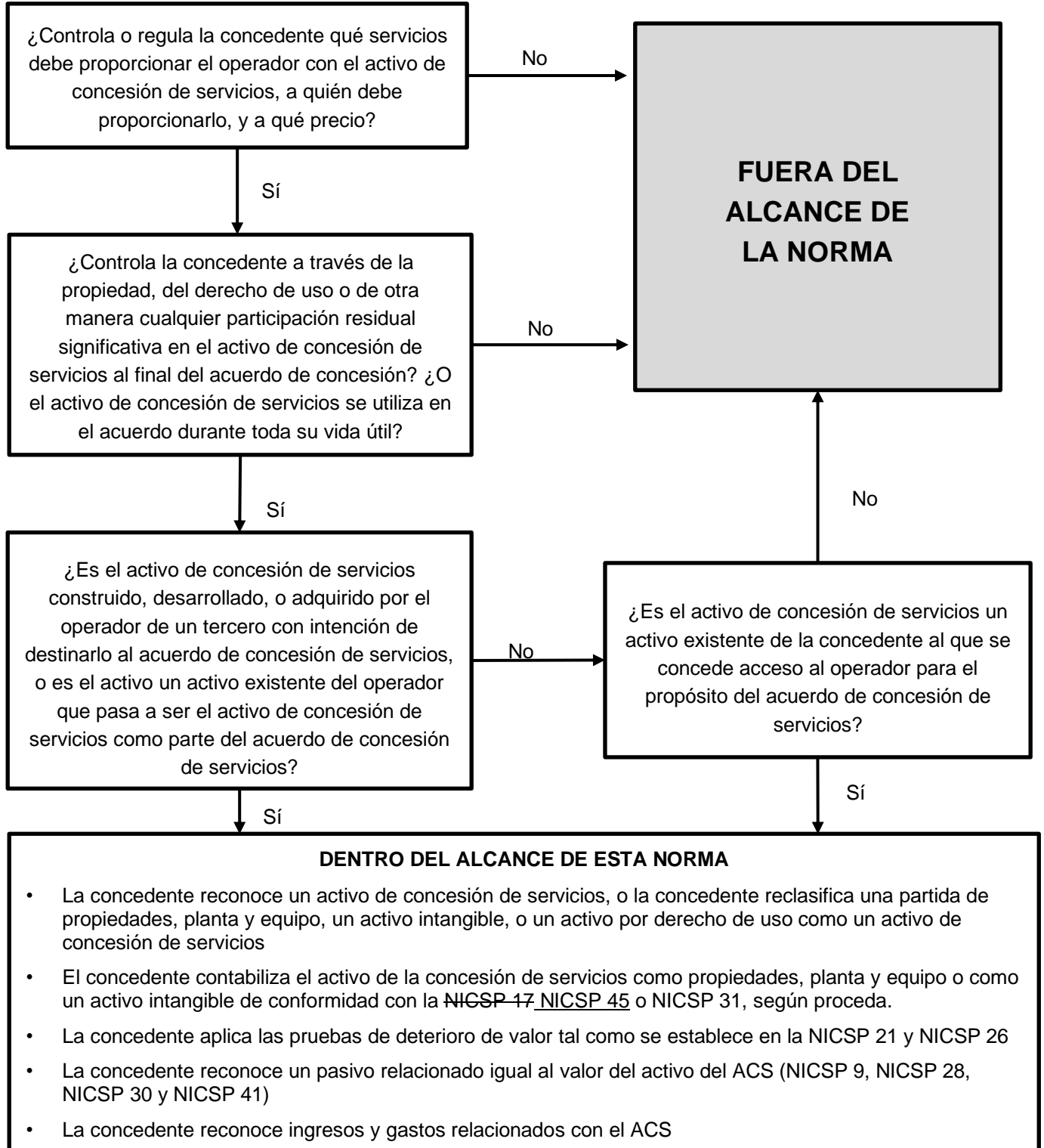
...

Guía de implementación

...

Marco contable de los acuerdos de concesión de servicios

GI2 El siguiente diagrama resume la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios establecida por la NICSP 32.



Referencias a las NICSP que se aplican a los tipos habituales de acuerdos que involucran un activo combinado con la provisión de un servicio

...

GI4. El texto sombreado muestra acuerdos dentro del alcance de la NICSP 32.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
		Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir-poseer-operar	100% Desinversión/Privatización/Sociedad por acciones
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el operador arrienda el activo a la concedente)	Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir-poseer-operar	100% Desinversión/Privatización/Sociedad por acciones
Propiedad del activo	Concedente				Operador	
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Concedente y/o Operador		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años			Indefinida (o puede limitarse por acuerdo vinculante o licencia)
Participación residual	Concedente				Operador	
NICSP correspondiente	NICSP 43	NICSP 1	Esta NICSP/NICSP 17/NICSP 45/NICSP 31		NICSP 17 NICSP45/NICSP 31 (baja en cuentas) ...	

Ejemplos Ilustrativos

...

Condiciones del acuerdo (comunes para los tres ejemplos)

...

EI6. Se supone que el firme original de la carretera es un componente separado del activo de la concesión de servicios y cumple los criterios de reconocimiento especificados en la ~~NICSP 17~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* cuando se reconoce inicialmente el activo de la concesión de servicios. Se asume, además, que existe certeza suficiente con respecto al calendario e importe del trabajo de repavimentación como para que se reconozca como un componente separado cuando tenga lugar dicha repavimentación. Se asume que el costo esperado de la repavimentación puede utilizarse para estimar el costo inicial de las capas de pavimentación reconocidas como un componente separado del activo de concesión del servicio. El pavimento de la carretera se reconoce, por tanto, como un

componente separado del valor razonable inicial del activo de concesión de servicios y se mide al valor razonable estimado de la repavimentación y se deprecia durante los años 3 a 8. Este periodo de depreciación es más corto que el de la base de la carretera (subestructura), y tiene en cuenta que la repavimentación tendría normalmente lugar durante seis años en lugar de 25 años. Durante la fase de construcción, se supone que solo la base de la carretera se construye en el año 1, y que la carretera solo está disponible para el uso al final de año 2.

...

EI8. Al comienzo del año 3, el valor razonable total de la carretera es de 1.050 u.m., incluidas las 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de pavimento. El valor razonable de las capas del pavimento se utiliza para estimar el valor razonable de la repavimentación (que se trata como un componente de reposición de acuerdo con la ~~NICSP 47~~NICSP 45). La vida estimada de las capas del pavimento (es decir, seis años) también se utiliza para estimar la depreciación del componente de reposición en los años 9 y 10. El valor razonable inicial total de la carretera es menor que el valor presente de las series de pagos predeterminados que pertenecen al activo, cuando proceda.

...

EI15. La política contable de la concedente para las propiedades, planta y equipo es reconocer estos activos utilizando el modelo del costo histórico especificado en la ~~NICSP 47~~NICSP 45.

Cuadro 1: Valores razonables de los componentes del acuerdo (unidades monetarias)

Componente del acuerdo	Valor razonable
Carretera - capas de la base (subestructura)	940
Carretera - capas del pavimento original	110
Valor razonable total de la carretera	1.050
Componente de servicio anual	12
Tasa de interés efectiva	6,18%

Ejemplo 1: La concedente realiza una serie predeterminada de pagos al operador.

...

Impacto en los estados financieros

EI17. La concedente mide inicialmente el activo de concesión de servicios como propiedades, planta y equipo a su valor razonable (el total de 1.050 u.m. que comprende 940 u.m. relacionadas con la construcción de las capas de la base y 110 u.m. relacionadas con la construcción de las capas del pavimento original). El activo se reconoce a medida que se construye (525 u.m. en el año 1 y 525 u.m. en el año 2). La depreciación se realiza anualmente (56 u.m., que incluyen 38 u.m. de las capas de la base y 18 u.m. de las capas del pavimento), a partir del año 3.

...

Visión global de los flujos de efectivo, estado del rendimiento financiero y estado de situación financiera

EI22. Los flujos de efectivo, estado del rendimiento financiero y estado de situación financiera de la concedente a lo largo de la duración del acuerdo serán tal como se ilustra en las Tablas 1.1 a 1.3. Además, la Tabla 1.4 muestra los cambios en el pasivo financiero.

...

Tabla 1.2 Estado del rendimiento Financiero (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Gasto del servicio	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Carga financiera	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Depreciación - capas de la base	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Depreciación - capa de pavimento original	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Depreciación -	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

capa del pavimento de reposición											
Total depreciación	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Resultado ahorro/(desahorro) anual	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

Notas:

1. La depreciación en los años 3 a 8 refleja la depreciación del pavimento de la carretera construido inicialmente. Se deprecia totalmente a lo largo de ese periodo. La depreciación en los años 9 y 10 refleja la depreciación del componente del activo de concesión de servicios nuevo (pavimento) reconocido en el año 8.
2. Aunque estos ejemplos ilustrativos utilizan un método de depreciación lineal, no se pretende que este método se utilice en todos los casos. El párrafo 7657 de la NICSP 17 NICSP 45 requiere que, "El método de depreciación refleje el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos por la entidad los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo." Igualmente, para activos intangibles, el párrafo 96 de la NICSP 31 requiere que, "El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se asigne sobre una base sistemática durante su vida útil".

Tabla 1.3 Estado de situación financiera (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo de concesión de servicios - capas de la base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento original	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento de reposición	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
Total activo de concesión de servicios	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Efectivo	-	-	(200)	(400)	(600)	(800)	(1.000)	(1.200)	(1.400)	(1.600)
Pasivo financiero	(525)	(1.082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	-
Resultado (ahorro/desahorro) acumulado	-	32	167	295	414	525	628	721	811	891

Notas:

1. En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la NICSP 17 NICSP 45 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación.
2. El componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 1.2).
3. El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del componente nuevo del activo de concesión de servicios.

...

Ejemplo 2: La concedente otorga al operador el derecho a cargar a los usuarios un peaje por el uso de la carretera**Visión global de los flujos de efectivo, estado del rendimiento financiero y estado de situación financiera**

...

...

Flujos de efectivo

EI30. Puesto que no existen pagos realizados al operador, en este ejemplo no hay impactos sobre los flujos de efectivo.

...

Tabla 2.2 Estado de situación financiera (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo de concesión de servicios - capas de la base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento original	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total activo de concesión del servicio	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Efectivo	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Pasivo	(525)	(1.050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
Resultado (ahorro/desahorro) acumulado	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

Notas:

En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación.

El componente nuevo del activo de concesión de servicios relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 2.2).

El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del nuevo componente del activo de concesión de servicios.

...

Ejemplo 3: La concedente realiza unas series predeterminadas de pagos al operador y también concede al operador el derecho a cargar a los usuarios un peaje por el uso de la carretera

...

Visión global de los flujos de efectivo, estado del rendimiento financiero y estado de situación financiera

...

EI39. Los flujos de efectivo, estado del rendimiento financiero y estado de situación financiera de la concedente a lo largo de la duración del acuerdo serán tal como se ilustra en las Tablas 3.1 a 3.3. Además, la Tabla 3.4 muestra los cambios en el pasivo y la Tabla 3.5 muestra los cambios en el pasivo financiero.

Tabla 3.3 Estado de situación financiera (unidades monetarias)

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activo de concesión de servicios - capas de la base	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activo de concesión de servicios - capa del pavimento de reposición	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total activo de concesión del servicio	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Efectivo	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Pasivo	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Pasivo financiero	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Resultado (ahorro/desahorro) acumulado	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91

Notas:

En este ejemplo, la repavimentación tiene lugar como se esperaba en el año 8, cuando el pavimento de la carretera construido inicialmente está totalmente depreciado. Si la repavimentación tuviera lugar con anterioridad, el pavimento de la carretera construido inicialmente no estaría totalmente depreciado y necesitaría darse de baja de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 antes de reconocer el componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación.

El componente nuevo del activo de concesión del servicio relacionado con la repavimentación se reconoce en el año 8. Los años 9 y 10 reflejan la depreciación de este componente adicional (Tabla 3.2).

El pasivo se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del 50% del componente nuevo del activo de concesión de servicios.

El pasivo financiero se incrementa en el año 8 por el reconocimiento del 50% del componente nuevo del activo de concesión de servicios.

Modificaciones de la NICSP 33—Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)

Se modifican los párrafos 36, 48, 49, 64, 66, 67, 68, 69, 129, FC43, FC57, FC58, FC80, FC82, FC92, FC93, GI14, GI22, GI23, GI53, GI54, GI55, GI56, GI57, GI58 y GI91. Se modifica el encabezamiento del párrafo GI53. Se añade el párrafo 154L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

...

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

Reconocimiento y/o medición de activos o pasivos

36. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP:

- (a) Inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);
- (b) Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);
- (c) ~~(c) Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17)~~NICSP 45., *Propiedades, Planta y Equipo*);
- (d) Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
- (e) Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27, *Agricultura*);
- (f) Activos intangibles (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*);
- (fa) Activos por derecho de uso y los correspondientes pasivos por arrendamiento (véase NICSP 43, *Arrendamientos*);
- (g) Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente*);
- (h) Instrumentos financieros (véase la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*); y
- (i) Beneficios Sociales (véase la NICSP 42, *Beneficios Sociales*).

...

Otras exenciones

...

NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

48. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, no se requiere que reconozca o mida el pasivo relacionado con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y la restauración del lugar sobre el que se ubicó hasta que la exención de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 haya expirado o el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 (lo que tenga lugar primero).**
49. Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para no reconocer o medir propiedades, planta y equipo. La ~~NICSP 17~~NICSP 45 requiere que una entidad incluya como parte del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y restaurar el lugar donde estaba ubicado. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, no se le requiere que aplique los requerimientos relacionados con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y la restauración del lugar sobre el que está ubicado hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 (lo que tenga lugar primero). El pasivo se medirá a la fecha de adopción de las NICSP o cuando una entidad que las adopta por primera vez haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para el reconocimiento o medición de un activo, la fecha en la que la exención que proporciona la dispensa haya expirado o el activo haya sido reconocido o medido de acuerdo con las NICSP aplicables.

...

Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de adopción

...

Uso del costo atribuido para medir activos o pasivos

64. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:**
- (a) **inventarios (véase la NICSP 12);**
 - (b) **propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo histórico de la NICSP 16;**
 - (ba) **Activos por derecho de uso (véase la NICSP 43);**
 - (c) **Propiedades, planta y equipo (véase la ~~NICSP 17~~NICSP 45);**
 - (d) **activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:**
 - (i) **los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y**

- (ii) **los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):**
 - (e) **instrumentos financieros (véase la NICSP 41); o**
 - (f) **activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).**
- ...
66. El uso del costo atribuido no se considera una revaluación o la aplicación del modelo de valor ~~razonable~~ actual para la medición posterior de acuerdo con otras NICSP.
67. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por utilizar el valor actual ~~revaluación~~ de las propiedades, planta y equipo según su base contable anterior como costo atribuido si la revaluación era, en la fecha de la revaluación, ampliamente comparable a:**
- (a) **Valor operativo actual o valor razonable.**
 - (b) **el costo o el costo depreciado, según proceda, de acuerdo con las NICSP, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.**
68. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber establecido un costo atribuido de acuerdo con su base contable anterior para las propiedades, planta y equipo, midiéndolo a su valor operativo actual o a su valor razonable en una fecha concreta debido a un evento específico:
- (a) Si la fecha de medición es igual o anterior a la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede usar tales mediciones del valor operativo actual o del valor razonable, basadas en eventos, como costo atribuido para las NICSP en la fecha de esa medición.
 - (b) Si la fecha de medición es posterior a la fecha de adopción de las NICSP, pero durante el periodo de transición en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP se acoge a la exención que proporciona un periodo de exención transitorio de tres años para no reconocer y/o medir ciertos activos, las mediciones del valor operativo actual o del valor razonable basadas en el evento pueden utilizarse como costo atribuido cuando el evento tenga lugar. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá los ajustes resultantes directamente en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando el activo se reconozca o mida.
69. Al determinar el valor operativo actual o el valor razonable de acuerdo con el párrafo 67, la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará la definición de valor operativo actual o valor razonable y las guías de otras NICSP aplicables para determinar el valor operativo actual o el valor razonable del activo en cuestión. El valor operativo actual o el valor razonable reflejarán las condiciones que existían en la fecha en que se determinó.

...

NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

129. **Si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controladora, excepto en el caso de la entidad controlada de una entidad de inversión, la entidad controlada medirá, en sus estados financieros, sus activos y pasivos por:**

- (a) los importes en libros determinados de acuerdo con esta NICSP que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, basados en la fecha de adopción de las NICSP de la entidad controlada, si no se realizaron ajustes para propósitos de consolidación y por los efectos de la combinación del sector público en la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada; o
- (b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NICSP, basados en la fecha de adopción a las NICSP de la entidad controlada. Estos importes pueden diferir de los descritos en (a):
 - (i) Cuando las exenciones previstas en esta NICSP den lugar a mediciones que dependan de la fecha de adopción de las NICSP.
 - (ii) Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la entidad controlada difieran de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la entidad controlada puede utilizar como política contable el modelo de costo histórico de las ~~NICSP 17~~NICSP 45, mientras que la entidad económica puede utilizar el modelo de revaluación valor actual.

...

Fecha de vigencia

...

- 154L. Los párrafos 36, 48, 49, 64, 66, 67, 68, 69 y 129 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.

...

Fundamentos de las conclusiones

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento, medición y clasificación de activos no financieros

...

- FC43. Al considerar la exención que debería proporcionarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento de sus activos cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había considerado el periodo de exención de cinco años entonces existente en la NICSP 17. Para fomentar que las entidades se preparen para la adopción de las NICSP antes de la preparación de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debía permitirse un periodo de gracia que no excediera los tres años. Puesto que las entidades deben prepararse con mucha antelación para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y no confiar únicamente en el periodo de dispensa proporcionado en esta NICSP, el IPSASB es de la opinión de que el periodo

transitorio de tres años es más manejable y reduce el periodo sobre el cual las entidades no podrán afirmar la conformidad con las NICSP. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

...

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento de pasivos

Interacción entre las normas sobre activo y otras NICSP

...

- FC57. Cuando se publicó esta Norma, la NICSP 17 requería que una entidad incluya, como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está ubicado, la obligación en que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento, o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NICSP 17 requería que la obligación por los costos contabilizados de acuerdo con la NICSP 17 se reconociera y mida de acuerdo con la NICSP 19.
- FC58. El IPSASB estuvo de acuerdo en que no sería posible reconocer o medir disposiciones para la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y restaurar el lugar sobre el cual se ubica hasta que el elemento correspondiente de propiedades, planta y equipo se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 17. Por ello, también se proporcionó un periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento o medición de la disposición para abordar la diferencia temporal. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

...

Exenciones que no afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Costo atribuido

Costo atribuido para activos o pasivos

- FC80. Algunas mediciones de acuerdo con las NICSP se basan en una acumulación de costos pasados u otros datos relativos a transacciones. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha recopilado previamente la información necesaria, reunirlos o estimarlos de forma retroactiva podría ser costoso o impracticable. Para evitar costos excesivos, esta NICSP permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use el valor razonable como sustituto del costo inicial de inventarios, propiedades de inversión, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por usar el modelo del costo histórico de la NICSP 16, propiedades, planta y equipo, instrumentos financieros y activos de concesión de servicios en la fecha de adopción de las NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, el valor razonable es el costo atribuido en la fecha en la que el activo se reconozca o mida durante el periodo de transición.

...

FC82. Cuando se emitió esta Norma, según el modelo de revaluación de la NICSP 17, si una entidad revaloriza un activo, debía tener que revalorizar todos los activos de esa clase. Esta restricción evitaba la revaluación selectiva que alcance únicamente a los activos cuya revaluación pueda llevar a un determinado resultado. El IPSASB consideró si debe incluirse una restricción similar para determinar el costo atribuido. La NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de efectivo*, exigen una comprobación del deterioro si hay algún indicio de que el activo está deteriorado. Por tanto, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable como costo atribuido, para activos cuyo valor razonable es probable que esté por encima del costo, no podría ignorar los indicios de que el importe recuperable o importe de servicio recuperable de otros activos puede haber caído por debajo de su importe en libros. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables cuando se utiliza el valor operativo actual o el valor razonable como costo atribuido. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de revaluación de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de valor actual en la NICSP 45.

...

Bases de medición alternativas para el valor razonable al determinar el costo atribuido

FC92. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había considerado si algunas revalorizaciones de acuerdo con la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrían ser más relevantes para los usuarios que el costo original. Se concluyó que no sería razonable requerir una estimación del costo cara en tiempo y dinero, si revaluaciones anteriores ya cumplían con las NICSP. Esta NICSP, por ello, permitía que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use una revaluación según su base contable anterior para propiedades, planta y equipo, determinada antes de la fecha de adopción de las NICSP, como costo atribuido. El uso se permite si la revaluación es, en la fecha de la revaluación, comparable a grandes rasgos:

- (a) valor razonable; o
- (b) el costo o el costo depreciado, según proceda, de acuerdo con las NICSP, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

FC93. Al determinar el “valor razonable”, se considerarán las guías de cada NICSP aplicable, cuando dichas guías se proporcionen. En la NICSP 17 se destaca que el valor razonable se determina normalmente por referencia a evidencias basadas en el mercado, con frecuencia por tasación. La NICSP 17 también señalaba, que si no está disponible la evidencia basada en el mercado para medir elementos de propiedades, planta y equipo, una entidad puede estimar el valor razonable usando el costo de reposición, costo de reproducción o un enfoque de unidades de servicio. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios se han trasladado a la NICSP 46, *Medición*. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que la NICSP 45 hace referencia al costo histórico en lugar del costo y utiliza el valor operativo actual en lugar del valor razonable.

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

- GI14. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha adoptado ninguna exención de la NICSP 33 que afecte la presentación razonable y su capacidad de señalar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), sus primeros estados financieros de acumulación (o devengo) también serán sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Como ilustración:

Cronología – Adopción por primera vez de las NICSP (suponiendo que la entidad opta por aplicar la dispensa transitoria de tres años para el reconocimiento o medición de ciertos activos)

Una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 enero 20X0 aplicando la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)*

La entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por aplicar la exención de tres años para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo. Supóngase que no adopta otros periodos de exención. También opta por no presentar información comparativa.

La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce todas las propiedades, planta y equipo el 31 de diciembre de 20X0.

<p>Inicio del segundo periodo de referencia 1 de enero de 20X1</p> <p>Inicio del segundo periodo de referencia 1 de enero de 20X2</p>	<p>Año 1</p> <p>Año 2</p> <p>Año 3</p>	<p>Final del primer periodo sobre el que se informa: 31 de diciembre de 20X0</p> <p>Final del segundo periodo sobre el que se informa: 31 de diciembre de 20X1</p> <p>Final del tercer periodo sobre el que se informa: 31 de diciembre de 20X2</p>
<p>Fecha de adopción 1 de enero de 20X0</p>	<p>Final del primer periodo sobre el que se informa: 31 de diciembre de 20X0</p>	<p>Año 1 (finalizado el 31 de diciembre de 20X0) - Primeros estados financieros transitorios conforme a las NICSP</p> <p>No se puede afirmar el cumplimiento de las NICSP de acumulación (o devengo)</p> <p>Presentar los siguientes estados:</p> <ul style="list-style-type: none"> *estado de situación financiera al 01/01/20X0 *estado de situación financiera al 31/12/20X0 *estado de rendimiento financiero a 31/12/20X0 *estado de cambios en los activos netos a 31/12/20X0 *estado de flujos de efectivo a 31/12/20X0 *estado comparativo del presupuesto y su ejecución a 31/12/20X0 <p>(en función de la política elegida para la presentación de la información, una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez podrá incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)</p> <p>Presentar lo siguiente en las notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> *conciliación de los cambios con respecto a su base contable anterior (reflejar los ajustes relacionados con la adopción de todas las NICSP además de la NICSP-47 NICSP 45) <p>Nota: Si la entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez optó por presentar información comparativa, deberá haber presentado los siguientes estados: *estado de situación financiera inicial a 01/01/19X0</p> <ul style="list-style-type: none"> * estado de situación financiera a 31 de diciembre de 19X0 y 31/12/20X0 *estado de rendimiento financiero a 31/12/10X0 y 31/12/20X0 *estado de cambios en los activos netos a 31 de diciembre de 19X0 y 31/12/20X0 *estado de flujos de efectivo a 31 de diciembre de 19X0 y 31/12/20X0 *estado comparativo del presupuesto y su ejecución a 31 de diciembre de 19X0 y 31/12/20X0
<p>Inicio del segundo periodo de referencia 1 de enero de 20X2</p>	<p>Final del segundo periodo sobre el que se informa: 31 de diciembre de 20X1</p>	<p>Año 2 (finalizado el 31 de diciembre de 20X1) - Primeros estados financieros transitorios conforme a las NICSP</p> <p>No se puede afirmar el cumplimiento de las NICSP</p> <p>Presenta los siguientes estados para el 31/12/20X1 y 20X0:</p> <ul style="list-style-type: none"> *estado de situación financiera *estado de rendimiento financiero *estado de cambios en los activos netos *estado de flujos de efectivo <p>Presenta solo el estado comparativo del presupuesto y su ejecución a 31/12/20X1 (dependiendo de la política elegida para la presentación de información la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)</p>
		<p>Año 3 (finalizado el 31 de diciembre de 20X3) - Primeros estados financieros transitorios conforme a las NICSP</p> <p>Puede afirmar el cumplimiento de las NICSP</p> <p>Presentar los siguientes estados para el 31/12/20X2 y 20X1:</p> <ul style="list-style-type: none"> *estado de situación financiera *estado de rendimiento financiero un estado de cambios en los activos netos. *estado de flujos de efectivo <p>Presentar solo el estado comparativo del presupuesto y su ejecución a 31/12/20X2 (dependiendo de la política elegida para la presentación de información la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)</p> <p>Presentar lo siguiente en las notas: *conciliación de los ajustes realizados para reconocer propiedades, planta y equipo</p>

Exenciones transitorias que proporcionan dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos

...

Reconocimiento de las disposiciones incluidas en el costo inicial de una partida de propiedades, planta y equipo

- GI22. La ~~NICSP-17~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* reconoce que en algunos casos, la construcción o encargo de un elemento de propiedades, planta y equipo dará lugar a una obligación para una entidad de dismantelar o eliminar el elemento de propiedades, planta y equipo y restaurar el lugar en que se ubica el activo. Se requiere que una entidad aplique la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, al reconocer y medir la provisión resultante a incluir en el costo inicial del elemento de propiedades, planta y equipo.
- GI23. La NICSP 33 proporciona una exención para el reconocimiento de este pasivo. Se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida el pasivo en relación con la estimación inicial de los costos de dismantelamiento y eliminación del elemento y restauración del lugar en que se ubica, hasta el momento en que la exención de la ~~NICSP-17~~NICSP 45 expire o el activo correspondiente se reconozca o mida y la información relevante se presente o revele en los estados financieros de acuerdo con la ~~NICSP-17~~NICSP 45 (lo que tenga lugar primero).

...

~~NICSP-17~~ NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*

- GI53. En caso de que los métodos y tasas de depreciación según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP sean aceptables de acuerdo con las NICSP, la entidad contabilizará los posibles cambios de la vida útil estimada o del patrón de depreciación de forma prospectiva, es decir, desde el momento en que se haga dicho cambio en la estimación (párrafos 22 y 26 de la NICSP 33 y párrafo ~~76~~ 57 de la ~~NICSP-17~~NICSP 45). Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de depreciación según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP pueden diferir de los que serían aceptables según las NICSP (por ejemplo, si no reflejan una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tuvieran un efecto significativo en los estados financieros, la entidad ajustará retroactivamente la depreciación acumulada en su estado de situación financiera de apertura, de forma que cumpla con las NICSP.
- GI54. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede elegir el empleo de uno de los siguientes importes como costo atribuido de las propiedades, planta y equipo:
- (a) Valor operativo actual o valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP (párrafo 67 de la NICSP 33), en cuyo caso la entidad que adopta por primera vez las NICSP proporciona la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33; o bien o
 - (b) una revaluación según la base contable anterior que cumpla los criterios del párrafo 67 de la NICSP 33.
- GI55. La depreciación posterior se basa en ese costo atribuido y comienza a partir de la fecha para la cual la entidad que adopta por primera vez las NICSP determinó el costo atribuido, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer ciertos activos, cuando las exenciones que

proporcionan la dispensa hayan expirado o el activo se ha reconocido de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 (lo que tenga lugar primero).

- GI56. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige como política contable el modelo de revaluación valor actual de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para algunas o todas las clases de propiedades, planta y equipo, presentará el superávit de revaluación acumulada como un componente separado de los activos netos/patrimonio. El superávit de revaluación en la fecha de adopción de las NICSP se basa en una comparación del importe en libros del activo en esa fecha con su costo o costo atribuido. Si el costo atribuido es el valor operativo actual valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, cuando las exenciones que proporcionan la dispensa hayan expirado, o el activo se ha reconocido o medido de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45 (lo que tenga lugar primero), la entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará la información a revelar requerida por el ~~párrafo 148~~ de la NICSP 33.
- GI57. Si las revaluaciones efectuadas según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP no satisfacen los criterios contenidos en el párrafo 67 o 69 de la NICSP 33, la entidad que adopta por primera vez las NICSP medirá los activos revaluados en su estado de situación financiera de apertura según una de las siguientes bases:
- (a) Costo histórico (o costo atribuido) menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor según el modelo de costo histórico de la ~~NICSP 17~~NICSP 45;
 - (b) (b) el costo atribuido, siendo el valor operativo actual valor razonable o una alternativa cuando no hay disponible una evidencia basada en el mercado del valor operativo actual o del valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, la fecha en la que se reconozca o mida el activo durante el periodo de transición, o cuando hayan expirado las exenciones transitorias (lo que tenga lugar primero); o
 - (c) un importe revaluado, si la entidad adopta el modelo ~~revaluación del valor actual de la NICSP 17~~ NICSP 45 como política contable de acuerdo con las NICSP para todos los elementos de propiedades, planta y equipo.
- GI58. La ~~NICSP 17~~NICSP 45 establece la depreciación por separado de cada componente de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo en relación al total del elemento. No obstante, la ~~NICSP 17~~NICSP 45 no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento de un activo, por ejemplo, no dice qué constituye un elemento de propiedades, planta y equipo. Por esta razón, se requiere que la entidad realice juicios para aplicar los criterios de reconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la misma (véanse los párrafos ~~48 8 y 59~~ 41).

...

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)*

- GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo)

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

...

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI						
		Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento y/o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
...
NICSP 17 NICSP 45, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>		√	√ Propiedades, planta y equipo no reconocidos según la base contable anterior	√ Propiedades, planta y equipo reconocidos según la base contable anterior				

Apéndice

Se requiere la diferenciación entre exenciones y disposiciones de transición que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique o puede optar por aplicar en la fecha de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo)

...

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
...
<p>NICSP 17-<u>NICSP 45</u>, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos</p>			√
...

...

Modificaciones a la NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

Se modifica el párrafo 33. Se añade el párrafo 51K. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Aplicación del método de la participación

...

Procedimientos del método de la participación

...

33. La ganancia o pérdida procedente de la aportación de activos no monetarios que no constituyen una operación tal como se define en la NICSP 40 a una asociada o negocio conjunto a cambio de una participación en el patrimonio de la esa asociada o negocio conjunto se contabilizará de acuerdo con el párrafo 31, excepto cuando la aportación carezca de sustancia comercial, tal como se describe ese término en la ~~NICSP 17~~NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si esta aportación carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considerará como no realizada y no se reconocerá a

menos que también sea de aplicación el párrafo 34. Estas ganancias o pérdidas no realizadas se eliminarán contra la inversión contabilizada utilizando el método de la participación y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se encuentra contabilizada la inversión utilizando el método de la participación.

...

Fecha de vigencia

...

51K. **El párrafo 33 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

...

Modificaciones a la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*

Se modifican los párrafos 11, 53 y 123. Se añade el párrafo 176C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Beneficios a los empleados a corto plazo

...

Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

11. Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante un periodo contable, ésta reconocerá el importe sin descontar de los beneficios a los empleados a corto plazo que se espera sean pagados por tales servicios:
 - (a) como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad reconocerá la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.
 - (b) como un gasto, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, y la ~~NICSP 17~~**NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo**).

...

Beneficios post-empleo— planes de aportaciones definidas

...

Reconocimiento y medición

53. Cuando un empleado ha prestado sus servicios a una entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la contribución por pagar al plan de contribuciones definidas a cambio de tales servicios:
- (a) como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la contribución ya pagada es superior a las contribuciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo; y
 - (b) como un gasto del periodo, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de la aportación en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NICSP 12 y la ~~NICSP 47~~NICSP 45).

...

Componentes del costo de los beneficios definidos

...

123. Otras NICSP requieren la inclusión de ciertos costos por beneficios a los empleados, en el costo de activos tales como inventarios o propiedades, planta y equipo (véanse la NICSP 12 y la ~~NICSP 47~~NICSP 45). Todo costo por beneficios post-empleo que se incluya en el costo de tales activos incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han enumerado en el párrafo 122.

...

Fecha de vigencia

...

- 176C. Los párrafos 11, 53 y 123 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.

Modificaciones a la NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

Se modifican los párrafos FC82, EI167, EI168, EI169, EI170, EI171, EI180, EI185 e EI192. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Contabilización de las fusiones (párrafos 15 a 57)

...

Periodo de medición

...

FC82. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había considerado si se requería dicho periodo al contabilizar una fusión. El método de contabilización de la unión de intereses modificado no requiere que los activos y pasivos se reexpresen a valor razonable en la fecha de la fusión. Sin embargo, el IPSASB destacó que las operaciones que se combinan pueden tener diferentes políticas contables, que podrían dar lugar a que se requiriese que algunos activos y pasivos se reexpresen para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. Por ejemplo, la entidad resultante puede adoptar una política contable de reevaluar ciertos activos tales como propiedades, planta y equipo. Si una o más operaciones que se combinan han adoptado previamente una política contable de medir estos activos al costo, el efecto práctico de determinar el importe en libros de esos activos según el modelo de revaluación sería similar al de determinar su valor razonable. Por esta razón, el IPSASB decidió que era apropiado dar a una entidad resultante tiempo para obtener la información necesaria para reexpresar los activos y pasivos para cumplir con sus políticas contables. El IPSASB decidió que era apropiado un periodo de un año. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de revaluación de la NICSP 17 está etiquetado como el modelo de valor actual de la NICSP 45 y que la NICSP 17 hace referencia al costo y al valor razonable, mientras que la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, hace referencia al costo histórico, al valor actual de operación y al valor razonable.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Ajuste del importe en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan para cumplir las políticas contables de la entidad resultante en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 26, 27 y 36 de la NICSP 40.

...

EI167. El 1 de octubre de 20X5 se forma la ER por una fusión de dos departamentos gubernamentales, OCA y OCB. La OCA ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del costo histórico de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*. OCB ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del valor actual de la revaluación de la ~~NICSP 17~~NICSP 45.

EI168. ER adopta una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del valor actual de la revaluación. La ER pide una valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA.

EI169. Al recibir la valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA, la ER ajusta los importes en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo de la forma siguiente, con la realización del asiento correspondiente a los componentes de activos netos/patrimonio:

...

EI170. ER también revisa los importes en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCB para asegurar que los importes están actualizados a 1 de octubre de 20X5. La revisión confirma que los importes en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controlados por OCB están actualizados hasta la fecha y que no se requieren ajustes.

EI171. ER reconoce las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCB por sus importes en libros. De acuerdo con el párrafo ~~6748~~ de la ~~NICSP 17~~NICSP 45, ER revisará los valores residuales y vidas útiles de la planta y equipo anteriormente controlados por OCA y OCB al menos en cada fecha de presentación anual. Si las expectativas difieren de las estimaciones previas, ER contabilizará estos cambios como cambios en estimaciones contables, de acuerdo con las NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

...

Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 37 a 39 de la NICSP 40.

...

EI180. OCA ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del costo histórico. OCB ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación del valor actual. OCB ha adoptado una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación del valor actual. La ER obtiene una valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA. Como resultado, su valor en libros se incrementa en las partidas de propiedades, planta y equipo por 5.750 u.m. y realiza el correspondiente ajuste a los componentes de activos netos/patrimonio.

...

Periodo de medición en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 40 a 44 de la NICSP 40.

...

EI185. Supóngase que ER está formada por la fusión de OCA y OCB (dos municipalidades que no estaban bajo control común antes de la fusión) a 30 de noviembre de 20X3. Antes de la fusión, OCA tenía una política contable de usar el modelo del revaluación valor actual para medir terrenos y edificios, mientras que la política contable de OCB era medir terrenos y edificios usando el modelo del costo histórico. ER adopta una política contable de medir terrenos y edificios usando el modelo del revaluación valor actual, y pide una valoración independiente para los terrenos y edificios anteriormente controlados por OCB. Esta valoración no estaba completa en el momento en que ER autorizó la emisión de sus estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X3. En sus estados financieros anuales de 20X3, ER reconoció valores provisionales para el terreno y edificios de 150.000 u.m. y 275.000 u.m. respectivamente. En la fecha de la fusión, los edificios tenían una vida útil restante de quince años. El terreno tenía una vida útil indefinida. Cuatro meses después de la fecha de la fusión, ER recibió la valoración

independiente, que estimó que el valor del terreno en la fecha de la fusión era de 160.000 u.m. y el valor del edificio en la fecha de la fusión era de 365.000 u.m.

...

Requerimientos de información a revelar relacionados con fusiones

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 53 a 57 de la NICSP 40.

...

El192. El siguiente ejemplo ilustra alguno de los requerimientos de información a revelar relacionados con las fusiones de la NICSP 40; no está basado en una transacción real. El ejemplo supone que ER es una municipalidad de nueva creación formada por la fusión de las anteriores municipalidades de OCA y OCB. La ilustración presenta la información a revelar en un formato de tabla para los requerimientos de información a revelar específicos ilustrados. Una nota al pie podría presentar mucha de la información a revelar ilustrada en un formato narrativo simple.

...

Referencia de párrafo		Importe original (u.m.)	Ajuste (u.m.)	Importe revisado (u.m.)
54(e)(i)	Reexpresión de los activos financieros registrados por OCA para eliminar transacciones con OCB.	822	(25)	797
54(e)(i)	Reexpresión de los pasivos financieros registrados por OCB para eliminar transacciones con OCA.	(1.093)	25	(1.068)
54(e)(ii)	Reexpresión de propiedades, planta y equipo registrados por OCA para medir las partidas utilizando el modelo de revaluación <u>valor actual</u>	12.116	17.954	30.070

...

Modificaciones a la NICSP 41 Instrumentos Financieros

Se modifica el párrafo FC11 y se añade FC11A. El texto nuevo está subrayado.

....

Fundamentos de las conclusiones

...

Medición inicial

...

FC11. El IPSASB concluyó que hubiese sido inapropiado que los activos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación fuesen medidos de forma diferente a los que surgen de

transacciones con contraprestación. En consecuencia, el IPSASB acordó que los activos financieros adquiridos en transacciones sin contraprestación debían ser medidos inicialmente al valor razonable utilizando los criterios de la NICSP 23, pero que debe considerarse esta Norma cuando se incurra en costos de transacción para adquirir el activo.

FC11A. Durante el desarrollo de las NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, y NICSP 46, *Medición*, se aclaró el requerimiento de la NICSP 23 para la medición inicial de los activos financieros recibidos a través de una transacción sin contraprestación para reflejar que éstos se miden por su valor razonable.

Modificaciones a la NICSP 43 *Arrendamientos*

Se modifican los párrafos 5, 31, 32, 34, 36, 60, 84, 94 y GA45. Se añade el párrafo 103B. Se modifica el encabezamiento del párrafo 31. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Definiciones

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

....

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente. El término definido vida útil se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la ~~NICSP 17~~NICS 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

....

Arrendatario

....

Medición posterior

....

Modelo del costo histórico

31. Al aplicar un modelo del costo histórico, el arrendatario medirá el activo por derecho de uso al costo:

- (a) costo menos cualquier depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y
- (b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 37(c).

32. Un arrendatario aplicará los requerimientos de depreciación de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 33.

....

Otros modelos de medición

....

36. Si los activos por derecho de uso están relacionados con una clase de Propiedades, Planta y Equipo a la que el arrendatario aplica el modelo del ~~revaluación~~ valor actual de la ~~NICSP 17~~ NICSP 45, un arrendatario puede optar por aplicar ese modelo de revaluación del valor actual a todos los activos por derecho de uso que estén relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo

....

Información a revelar

....

60. Si un arrendatario mide los activos por derecho de uso por importes revaluados aplicando la ~~NICSP 17~~NICSP 45, revelará la información requerida por el párrafo ~~92~~ 74 de la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para esos activos por derecho de uso.

....

Arrendador

Arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

....

84. La política de depreciación para activos subyacentes depreciables sujetos a arrendamientos operativos será congruente con la política de depreciación normal que el arrendador siga para activos similares. Un arrendador calculará la depreciación de acuerdo con las ~~NICSP 17~~NICSP 45 y las ~~NICSP 31~~.

....

Información a revelar

Arrendamientos operativos

94. Para los elementos de propiedades, planta y equipo sujetos a un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de la ~~NICSP 17~~NICSP 45. Al aplicar los requerimientos de información a revelar de la ~~NICSP 17~~NICSP 45, el arrendador desagregará cada clase de propiedades, planta y equipo en activos sujetos y no sujetos a arrendamientos operativos. En consecuencia, el arrendador proporcionará la información a revelar requerida por la ~~NICSP 17~~NICSP 45 para los activos sujetos a un arrendamiento operativo (por clase de activo subyacente) de forma separada de los activos de su propiedad mantenidos y utilizados por el arrendador.

....

Fecha de vigencia

...

- 103B. Los párrafos 5, 31, 32, 36, 60, 84, 94 y GA45 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.

...

Guía de aplicación

...

Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de inicio

Costes del arrendatario relacionados con la construcción o el diseño del activo subyacente

....

- GA45. Si un arrendatario incurre en costos relacionados con la construcción o el diseño de un activo subyacente, deberá contabilizar dichos costos aplicando otras Normas aplicables, como la ~~NICSP 47~~NICSP 45. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente. Los pagos por el derecho a usar un activo subyacente son pagos por un arrendamiento, independientemente del calendario de esos pagos.

...

Modificaciones a la NICSP 44 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas

Se modifican los párrafos 16, 32, 37 y FC7. Se añade el párrafo 58A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Clasificación de Activos No Corrientes (O Grupo de Activos para su Disposición) Como Mantenidos para la Venta O Como Mantenidos para Distribuir a los Propietarios

....

16. Las transacciones de venta incluyen los intercambios de activos no corrientes por otros activos no corrientes cuando el intercambio tiene esencia comercial de acuerdo con la ~~NICSP 17~~NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

....

Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro

....

32. Las pérdidas o ganancias no reconocidas previamente en la fecha de venta de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) se reconocerán en la fecha de baja en cuentas. Los requerimientos que se refieren a la baja en cuentas están establecidos en:

- (a) Párrafos ~~82-87~~ 62 a 68 of ~~NICSP 17~~ NICSP 45 para propiedades, planta y equipo; y y
- (b) Párrafos 111 a 116 de la NICSP 31 *Activos Intangibles* para los activos intangibles.

...

37. La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios en el resultado (ahorro o desahorro)⁷ de las operaciones continuadas en el periodo en que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 12 a 15 ó 19, respectivamente. Si el grupo de activos para su disposición o activo no corriente que deja de ser clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios es una entidad controlada, operación conjunta, negocio conjunto, asociada o parte de una participación en un negocio conjunto o en una asociada, se modificarán, en consecuencia, los estados financieros de los periodos desde la clasificación como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida del estado del resultado del rendimiento financiero utilizada para presentar una pérdida o ganancia, si procede, reconocida de acuerdo con el párrafo 47.

⁷ A menos que el activo sea una propiedad, planta o equipo o un activo intangible, que hubiera sido revaluado de acuerdo con la ~~NICSP 17~~ NICSP 45 o NICSP 31 antes de su clasificación como mantenido para la venta, en cuyo caso el ajuste se tratará como un incremento o decremento procedente de la revaluación.

Fecha de vigencia

...

58A. **Los párrafos 16, 32 y 37 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Alcance

...

FC7. ~~El~~ Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB también había analizado si deberían haberse añadido a la NICSP 45 ~~47~~, *Propiedades, Planta y Equipo* y a la NICSP 31, *Activos Intangibles*, las informaciones a revelar que requieren el importe en libros de los activos no corrientes excedentarios o de los activos no corrientes que vayan a transferirse a otras entidades del sector público. El IPSASB había decidido que, dado que estas transacciones ~~estaban~~ fuera del alcance de la NICSP 44 (como se destacó anteriormente en la FC 6) y no eran modificaciones consecuentes derivadas de esta Norma, no era apropiado incluir un requerimiento de tales informaciones a revelar en la NICSP 44. El IPSASB también había destacado que la NICSP ~~45~~ 47 fomenta la presentación de información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo temporalmente ociosos, así como sobre

las propiedades, planta y equipo retirados del uso activo que no están dentro del alcance de la NICSP 44. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

...

Fundamentos de las conclusiones

*Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, pero no son parte de ésta.*

Introducción

- FC1. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* se extrajo principalmente de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 (revisada en 2003), *Propiedades, Planta y Equipo*. El IPSASB revisó las mejoras del IASB a las NIIF y las modificaciones de alcance limitado a la NIC 16 (hasta mayo de 2020) y, en general, estuvo de acuerdo con las razones del IASB para revisar las NIC y con las modificaciones realizadas, con la excepción destacada en los párrafos FC24. El IPSASB revisó la NICSP 17 para reflejar estas mejoras y modificaciones, según proceda.
- FC2. Tras considerar las respuestas al Documento de Consulta (PC), *Información Financiera sobre el Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural* en el sector público, y la información recibida de los representados sobre los activos de infraestructura, el IPSASB concluyó que:
- (a) La NICSP 17 debe aplicarse plenamente a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que sean propiedades, planta y equipo; y
 - (b) Deberían incluirse en la NICSP 45 guías adicionales, autorizadas y no autorizadas, para aclarar su aplicación a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y de las infraestructuras.

Esto dio lugar a la elaboración del PN 78, *Propiedades, Planta y Equipo*, que propone la sustitución de la NICSP 17.

Antecedentes

*Desarrollo del PN 78, *Propiedades, Planta y Equipo**

- FC3. En marzo de 2020, el IPSASB había acordado que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural deben reconocerse como propiedades, planta y equipo cuando satisfagan la definición de la NICSP 17 y los criterios de reconocimiento (véase el párrafo 6). Porque los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural son subconjuntos de las propiedades, planta y equipo y deben tratarse de acuerdo con los principios de la NICSP 17.
- FC4. El IPSASB desarrolló el PN 78 para actualizar las guías sobre propiedades, planta y equipo de la NICSP 17 con el fin de ayudar a los representados a aplicar los principios a los activos del patrimonio histórico, artístico y de las infraestructuras. A tal efecto, se emitieron guías adicionales, normativas y no normativas. El IPSASB destaca que esta guía es aplicable a todas las propiedades, planta y equipo.

Activos del patrimonio histórico, artístico o cultural: Guía adicional

- FC5. Al desarrollar la PN 78, el IPSASB había considerado si la NICSP 45 debería incluir una guía autorizada adicional para apoyar la aplicación e implementación de los principios de esta Norma a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. Sobre la base de que no existían principios para abordar estos temas, el IPSASB decidió añadir una guía normativa sobre:
- (a) Características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural (véanse los párrafos GA2-GA3);
 - (b) Activos del patrimonio histórico, artístico o cultural como recurso y evaluación del control (véanse los párrafos GA9 a GA11);
 - (c) Depreciación (véanse los párrafos 52 a 55 y GA28); e
 - (d) Información a revelar sobre activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos (véanse los párrafos 77 y 78 y los párrafos GA37 y GA38).
- FC6. Al desarrollar la PN 78, las NICSP habían considerado si la NICSP 45 debía incluir una guía adicional no normativa para mejorar la congruencia de la aplicación e implementación de la NICSP 45 por parte de las entidades a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. Sobre esta base, el IPSASB decidió añadir guías no normativas sobre:
- (a) control (véanse los párrafos GI6 a GI8);
 - (b) Reconocimiento relacionado con desembolsos posteriores en activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos (véase el párrafo GI9);
 - (c) Umbrales de capitalización (véanse los párrafos GI10 a GI14);
 - (d) Medición al valor actual (véanse los párrafos GI15 a GI17); y
 - (e) depreciación relacionada con la vida útil (véanse los párrafos GI30 a GI33).
- FC7. En el desarrollo de la NICSP 45, el IPSASB decidió incluir una guía no normativa adicional como se destaca en estos Fundamentos de las conclusiones:
- (a) Medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural (véase el Árbol de decisiones en la Guía de Implementación); y
 - (b) Medición al valor actual (véanse los párrafos GI15 a GI17).

Activos de infraestructura: Guía adicional

- FC8. Al desarrollar la PN 78, el IPSASB habían considerado si la NICSP 45 debía incluir una guía adicional para mejorar la congruencia de la aplicación e implementación de la NICSP 45 por parte de las entidades a los activos de infraestructuras. El IPSASB decidió añadir una guía normativa sobre:
- (a) Características u ejemplos de activos de infraestructuras (véanse los párrafos GA4 a GA8);
 - (b) Evaluación del control (párrafos GA10 y GA11); y
 - (c) Identificación de partes de activos de infraestructura (véase el párrafo GA24).
- FC9. Al desarrollar la PN 78, las NICSP habían considerado si la NICSP 45 debía incluir una guía no normativa para mejorar la congruencia de la aplicación e implementación de la NICSP 45. Sobre esta base, el IPSASB decidió añadir guías no normativas sobre:

- (a) Control de los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura (véanse los párrafos GI1 y GI5 y EI1 a EI5);
- (b) Umbrales de capitalización (véanse los párrafos GI10 a GI14);
- (c) Valoración de terrenos situados por debajo o por encima de activos de infraestructura (véanse los párrafos GI23 a GI25);
- (d) Identificación de partes de activos de infraestructura (véase el párrafos GI34 a GI38);
- (e) El uso de la información en los planes de gestión de activos para la elaboración de informes financieros (véanse los párrafos GI39 y GI40); y y
- (f) Mantenimiento insuficiente de los activos (véanse los párrafos GI41 a GI44).

Sin guía adicional

FC10. Al desarrollar la PN 78, sobre la base de que existía suficiente guía, el IPSASB había concluido que no se necesitaba guía adicional en la NICSP 45 para tratar:

- (a) una definición separada para los activos de infraestructura porque son propiedades, planta y equipo;
- (b) piezas de repuesto para activos de infraestructura;
- (c) costos de desmantelamiento de activos de infraestructura;
- (d) contabilización por separado de los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura;
- (e) contabilidad de las renovaciones;
- (f) Deterioro del valor; y
- (g) baja en cuentas.

El IPSASB incluyó en los Fundamentos de las conclusiones su justificación para no añadir guías para tratar estas cuestiones, con el fin de informar a los interesados o afectados de que el IPSASB había considerado estas cuestiones.

NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo

FC11. Esta Norma sustituye a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, y se basa en la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*. De acuerdo con la práctica existente, estos Fundamentos de las conclusiones describen solo aquellas áreas en las que la NICSP 45 se aparta de los requerimientos principales de la NICSP 16 o en las que el IPSASB consideró que se necesita más guía para mejorar la aplicación congruente de los principios para tratar un asunto específico del sector público importante.

FC12. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB decidió reubicar la guía de la NICSP 17 que apoya los principios básicos en la guía de aplicación, la guía genérica de medición en la NICSP 46, *Medición*, y añadir una guía para la contabilización de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural en el alcance de la Norma. Las respuestas recibidas al PN 78 no identificaron información que el IPSASB no hubiera considerado previamente o un problema o retos específicos del sector público a la hora de aplicar la estructura o los principios de la NICSP 45.

Alcance*Eliminar los párrafos de exclusión del alcance del patrimonio histórico, artístico o cultural*

FC13. El IPSASB concluyó que los principios de la NICSP 45 deben aplicarse plenamente a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y decidió eliminar la exclusión del alcance para los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, sobre la base de que:

- (a) El reconocimiento de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural aumentará la transparencia de la información financiera relacionada con el patrimonio histórico, artístico o cultural para que los usuarios estén en mejores condiciones de pedir cuentas a las entidades por sus decisiones relacionadas con el patrimonio histórico, artístico o cultural, en particular las que apoyan su conservación;
- (b) Su naturaleza de patrimonio histórico, artístico o cultural no impide que las partidas del patrimonio histórico, artístico o cultural sean activos a efectos de información financiera;
- (c) Muchas partidas del patrimonio histórico, artístico o cultural son activos y deben reconocerse en el estado de situación financiera cuando cumplen los criterios de reconocimiento de un activo de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*;
- (d) Dado que la naturaleza de patrimonio histórico, artístico o cultural de una partida no es, en sí misma, motivo para requerir requerimientos especiales de información financiera, no es necesario contar con una NICSP específica para el patrimonio histórico, artístico o cultural; y
- (e) Cuando las partidas del patrimonio histórico, artístico o cultural estén dentro del alcance de otra NICSP, deberá aplicarse esa Norma (por ejemplo, la NICSP 31, *Activos Intangibles*, deberá aplicarse a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que sean intangibles por naturaleza).

Trasladar la lista de propiedades, planta y equipo a la guía de aplicación

FC14. El IPSASB destacó que la lista de los diferentes tipos de propiedades, planta y equipo incluidos en el alcance de la NICSP 17 tenía más carácter de guía de aplicación que de principios que debían incluirse en el texto básico. Sobre esta base, el IPSASB había decidido que la lista y las descripciones relacionadas deberían trasladarse a la guía de aplicación.

Definición de propiedades, planta y equipo*Definición de propiedades, planta y equipo*

FC15. El IPSASB había destacado que la definición de propiedades, planta y equipo de la NICSP 17 se refería a "elementos tangibles" en lugar de a "activos tangibles" y que una aplicación estricta de esta definición podría llevar al reconocimiento de una partida que no cumpliera la definición de activo de la NICSP 1 o del *Marco Conceptual*. La falta de referencia a "activo" causó confusión en la práctica porque hay casos en los que no se sabe con certeza si una partida es un recurso o está controlada por la entidad. Para hacer frente a la incertidumbre, el IPSASB había decidido que:

- (a) Sustituyó el término "partidas tangibles" por "activos tangibles", en la definición de propiedades, planta y equipo (véase el párrafo 5);

- (b) Se ha añadido una guía normativa sobre recursos y control (véanse los párrafos GA9, GA10 y GA11, respectivamente). y
 - (c) Se han añadido una guía de aplicación no normativa y ejemplos ilustrativos sobre el control (véanse los párrafos GI1 a GI8 e EI1 a EI5 respectivamente).
- FC16. Una de las respuestas recibidas a la PN 78 destacaba que los párrafos GA8 a GA15 de la PN 78 eran una duplicación del contenido que se encuentra en el *Marco conceptual* y sugería eliminar el contenido y, en su lugar, hacer una referencia cruzada a éste. El IPSASB analizó que esta guía normativa se añadió a la PN 78 para garantizar la congruencia en la aplicación del principio, concretamente para ayudar a una entidad a determinar si una partida cumplía los tres criterios de la definición de activo, pero específicamente dos de los tres criterios de activo, recurso y control. En lugar de eliminar la guía y añadir una referencia cruzada al *Marco conceptual*, el IPSASB decidió mantener la guía sobre los dos temas clave (es decir, si una partida del histórico, artístico o cultural histórico es un recurso y la evaluación del control tanto para las partidas de patrimonio histórico, artístico o cultural como para las de infraestructura).

Características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC17. El IPSASB había decidido que no era necesario definir ni los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, ni los de las infraestructuras, porque eran subconjuntos de propiedades, planta y equipo y, por lo tanto, los principios de esta Norma se aplican a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y a las infraestructuras.
- FC18. Basándose en las respuestas al DC patrimonio histórico, artístico o cultural y en los comentarios de los interesados y afectados relacionados con la infraestructura, el IPSASB había concluido que el PN 78 debería incluir guías de aplicación, incluyendo características específicas del patrimonio histórico, artístico o cultural y las infraestructuras, para ayudar a las entidades a identificar sus activos del patrimonio histórico, artístico o cultural (véanse los párrafos GA2 y GA3) y los activos de infraestructura (véanse los párrafos GA4 a GA6) de otras propiedades, planta y equipo. El IPSASB había decidido incluir solo las características que distinguían los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural de las demás propiedades, planta y equipo, y que presentaban complejidades en la aplicación e implementación de los principios del PN 78, en lugar de incluir una lista exhaustiva de las características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.
- FC19. Unas pocas respuestas al PN 78 recomendaron al IPSASB que ampliara la GA3(a) para reflejar que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que también tienen restricciones en cuanto a su disposición, lo que presenta complejidades en la aplicación e implementación de los principios del PN 78, en concreto sobre la medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las restricciones a la disposición de activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, de forma similar a las restricciones a su uso, presentan complejidades en la aplicación e implementación de los principios de la NICSP 45, aunque no es una característica exclusiva de estos activos.
- FC20. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB decidió ampliar las características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y mantener en la NICSP 45 las características de los activos de infraestructura del documento PN 78. Excepto como se destaca en el FC19, las respuestas a PN 78 sobre las características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y de las infraestructuras no identificaron información que el IPSASB no hubiera considerado previamente o un problema o retos específicos del sector público al aplicar los principios de la NICSP 45.

Reconocimiento

Coste atribuido a las transacciones sin contraprestación

- FC21. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB decidió sustituir la terminología de "valor razonable" en la medición inicial de una transacción sin contraprestación de una partida o de propiedades, planta y equipo por la de "costo atribuido". Esto se propuso para alinearse con los principios iniciales de medición de la NICSP 46.
- FC22. En una respuesta al PN 78 se sugería que se incluyera una definición de costo atribuido en la NICSP 45. El IPSASB analizó que el costo atribuido de los activos adquiridos en una transacción sin contraprestación es el valor razonable, de acuerdo con la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*. El IPSASB señaló que la propuesta del PN 78 añadía una complejidad no deseada, ya que ahora requería que una entidad revisara la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, para comprender qué base de medición aplicar para el costo atribuido de una transacción sin contraprestación en el momento del reconocimiento. Sin embargo, la propuesta no pretendía cambiar la medición inicial de las propiedades, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación.
- FC23. Tras el desarrollo del valor operativo actual en la NICSP 46, el IPSASB analizó cómo medir el "costo atribuido" y concluyó que el valor razonable o el valor operativo actual son adecuados. El IPSASB decidió además que la guía sobre el costo atribuido se incluiría en la NICSP 46.

Sistemas de armas.

- FC24. Cuando se revisó la NICSP 17 como resultado de la Parte III de las *Mejoras de las NICSP 2015*, el IPSASB había considerado que las guías de información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) utilizan el término "sistemas de armas" para incluir partidas que se utilizan continuamente en la prestación de servicios de defensa, incluso si su uso en tiempos de paz es simplemente para proporcionar disuasión. En aquel momento, el IPSASB había llegado a la conclusión de que la sustitución del término de las NICSP "equipo militar especializado" por el término de las EFP "sistemas de armas" y la inclusión de una descripción aclararía la aplicabilidad de la NICSP 17 al tiempo que aumentaría la congruencia con las guías de información de las EFP. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debían aplicarse los mismos principios y siguió utilizando el término "sistemas de armas" con una descripción (véase el párrafo GA7).

Activos del patrimonio histórico, artístico o cultural: La distinción operativo/no operativo

- FC25. El IPSASB había considerado si solo debían reconocerse los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que se utilizan para fines no relacionados con el patrimonio histórico, artístico o cultural, denominados activos del patrimonio histórico, artístico o cultural "operativos". Los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural operativos incluyen, por ejemplo, un puente del patrimonio histórico, artístico o cultural que funciona como puente o una estación de ferrocarril del patrimonio histórico, artístico o cultural que se utiliza como estación de ferrocarril. Algunas jurisdicciones nacionales utilizan el término "no operativo" para describir los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que se utilizan exclusivamente con fines del patrimonio histórico, artístico o cultural. Por ejemplo, las colecciones de museos conservadas para su apreciación por el público son activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no operativos. Algunos

interesados argumentaron que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no operativos no deberían ser reconocidos.

- FC26. Sin embargo, el IPSASB había concluido que tanto los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural operativos como los no operativos pueden ser activos, ya que ambos pueden cumplir la definición de activo de la NICSP 1 (recurso, control, evento pasado). Sobre esta base, el IPSASB había decidido que la distinción no es relevante para la decisión de reconocer o no una partida del patrimonio histórico, artístico o cultural como activo.

Piezas de repuesto para activos de infraestructura

- FC27. El IPSASB consideró si el PN 78 proporcionaba suficiente guía sobre el tratamiento contable de las piezas de repuesto para activos de infraestructura. El IPSASB había llegado a la conclusión de que la contabilización de las piezas de recambio es una cuestión genérica y que existía suficiente guía normativa en el documento PN 78 para las piezas de recambio de los activos de infraestructura que se ajustan a la definición de propiedades, planta y equipo, y en la NICSP 12, *Inventarios* para las piezas de recambio que se ajustan a la definición de inventario.

Umbrales de capitalización

- FC28. El IPSASB consideró las cuestiones identificadas por los interesados con respecto al establecimiento de umbrales de capitalización para los costos relacionados con los activos de infraestructura. El IPSASB había concluido que esta cuestión se aplica ampliamente a las propiedades, planta y equipo, y que cualquier guía debería aplicarse también ampliamente, y no limitarse a aplicarse solo a los activos de infraestructura.
- FC29. El IPSASB había destacado que esta cuestión se considera generalmente un asunto práctico que es mejor que sea abordado por los gestores. La gerencia de las entidades considera sus activos específicos y aplica la necesidad de satisfacer las necesidades de información de los usuarios, la materialidad o importancia relativa y el costo-beneficio. Sin embargo, el IPSASB concluyó que existe alcance para la guía sobre los factores a considerar cuando las entidades establecen sus umbrales de capitalización. Sobre esta base, el IPSASB decidió añadir una guía de aplicación (véanse los párrafos GI10 a GI14) sobre los factores a considerar al establecer los umbrales de capitalización para las propiedades, planta y equipo.

Información a revelar relacionada con las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido

- FC30. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB había considerado las cuestiones identificadas por los interesados con respecto a la información a revelar relativa a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos. Para reconocer un activo en los estados financieros es necesario poder medirlo de forma que se alcancen las características cualitativas y se tengan en cuenta las limitaciones de la información incluida en los estados financieros de propósito general (EFPG). El PN 78 señaló, en su párrafo 6, que las propiedades, planta y equipo deben medirse de forma fiable para ser reconocidas. El IPSASB estuvo de acuerdo con los interesados en que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural pueden presentar dificultades de medición que impidan su reconocimiento, pero que la información sobre dichos activos puede ser importante para satisfacer las necesidades de los usuarios.

FC31. Al considerar la necesidad de información a revelar adicional cuando no se reconozca el patrimonio histórico, artístico o cultural, planta y equipo, el IPSASB había destacado que, como se explica en el *Marco conceptual*, la información a revelar en las notas a los estados financieros:

- (a) puede proporcionar información sobre elementos que no pueden medirse de manera que se alcancen las características cualitativas suficientes para cumplir los objetivos de la información financiera;
- (b) son apropiados cuando el conocimiento de la partida es relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad y, por tanto, cumple los objetivos de la información financiera; y
- (c) puede incluir partidas que no cumplen los criterios de reconocimiento pero que son importantes para comprender las finanzas de la entidad y su capacidad para prestar servicios.

FC32. El IPSASB había destacado que había casos en los que el costo o el valor actual de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no podía medirse de forma fiable y, por lo tanto, los activos no podían reconocerse. No obstante, la información sobre la contribución de dichos activos a la consecución de los objetivos de la entidad sería útil para los usuarios de los estados financieros.

FC33. El IPSASB había decidido incluir un requerimiento de información a revelar adicional sobre las propiedades históricas, artísticas o culturales, planta y equipo que no se reconocen porque no pueden medirse de forma fiable sobre la base de que dicha información contribuye a:

- (a) el logro de los objetivos de la información financiera; y
- (b) la comprensión por parte de los usuarios de las finanzas de la entidad y de su capacidad para prestar servicios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Por lo tanto, el PN 78 incluyó el párrafo 77, que establecía que se requería revelar información adicional, y se añadieron guías de aplicación para dicha información a revelar en los párrafos GA37 a GA38.

FC34. En las respuestas al PN 78 se solicitaba que el requerimiento de revelar información se ampliara a los activos de infraestructura o a todo las propiedades, planta y equipo que no se reconocen porque no puede medirse con fiabilidad. El IPSASB destacó que los retos de medición, que impiden el reconocimiento de un activo tangible, eran específicos de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.

FC35. En el desarrollo de la NICSP 45, el IPSASB decidió mantener la propuesta del PN 78 en la NICSP 45 porque las respuestas recibidas al PN 78 no identificaron la información que el IPSASB no había considerado previamente o una cuestión o retos específicos del sector público al aplicar los principios de la NICSP 45.

Tratamiento de los desembolsos posteriores en activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos

FC36. El IPSASB consideró las opiniones de los interesados sobre una guía adicional sobre las decisiones de capitalizar o cargar a gastos posteriores los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos. El IPSASB concluyó que existe suficiente guía normativa que aborda las preocupaciones relacionadas con el patrimonio histórico, artístico o cultural. La decisión del

IPSASB de no incluir una exclusión del alcance del patrimonio histórico, artístico o cultural en el PN 78, dio lugar a que la guía normativa de la Norma se aplicara plenamente a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. Por lo tanto, se reconocerán los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que cumplan los criterios de reconocimiento. Sin embargo, dadas las dificultades de medición asociadas a los activos del histórico, artístico o cultural, el IPSASB reconoció que es posible que algunos activos de éste no puedan reconocerse. El IPSASB decidió que deben añadirse guías de aplicación (véase el párrafo GA20) para establecer que los principios del párrafo 6 se aplican al reconocimiento de desembolsos posteriores sobre activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos. El IPSASB decidió además incluir una guía de aplicación adicional (véase el párrafo GI9), necesaria para apoyar las decisiones sobre cuándo capitalizar o gastar posteriormente en propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido.

Medición

Medición de activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

FC37. El IPSASB recibió solicitudes de una guía no normativa adicional para el reconocimiento y la medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación, que guíe a una entidad a través de los criterios de reconocimiento, en el párrafo 6, e incluya consideraciones sobre la medición inicial para ayudar a una entidad en el reconocimiento y la medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.

Medición inicial

FC38. En una respuesta al PN 78 se señalaba una referencia cruzada al PN 77, *Medición* en la medición inicial, en la que se señalaba que una entidad aplicará el PN 77 al medir una partida de propiedades, planta y equipo. Quienes respondieron pidieron al IPSASB que aclarara el alcance de cada Norma y sobre las diferencias terminológicas para la medición inicial entre el PN 78 y el PN 77, "al costo" y "al precio de la transacción" respectivamente.

FC39. El IPSASB analizó que la terminología de la NICSP 45 se trasladó de la NICSP 17, para reflejar la continua alineación con la terminología de la NICSP 16 y que este principio básico de la NICSP 17 permanece sin cambios. Además, el IPSASB destacó que el PN 78 contenía una guía específica para la medición inicial (véase el párrafo 11) y que la guía del PN 77 es genérica, por lo que no se ha desarrollado para sustituir a la guía detallada existente en ninguna NICSP específica.

FC40. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB decidió:

- (a) Mantener la terminología de las NICSP 17 "al costo" para la medición inicial;
- (b) Eliminar la referencia cruzada de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* a la NICSP 46 sobre la medición inicial de las propiedades, planta y equipo para eliminar la circularidad entre estas Normas; y
- (c) Revisar el párrafo 5 de la NICSP 46 para reflejar que cuando se incluyan guías específicas sobre la medición inicial y posterior en una NICSP individual, se aplicarán dichas guías.

Componentes del costo

Costes de desmantelamiento de activos de infraestructura

- FC41. El IPSASB consideró si existían guías suficientes para contabilizar los costos de desmantelamiento de los activos de infraestructura cuando existe la necesidad de destacar el impacto de los futuros costos medioambientales o de retiro de servicio sobre el valor de las propiedades, planta y equipo adquiridos, incluidos los activos de infraestructura.
- FC42. El IPSASB decidió que esta cuestión no era específica de los activos de infraestructura, y que no era necesaria ninguna guía adicional, ya que existían suficientes guías normativas en:
- (a) El PN 78 que señalaba que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluía la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro de la partida y la restauración del sitio en el que se encuentra; y
 - (b) La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que requiere que una entidad del sector público reconozca una provisión para costos de retiro de servicio en la medida en que la entidad del sector público esté obligada a rectificar los daños ya causados.

Medición posterior

Elección de política contable

- FC43. El IPSASB consideró si era necesaria una guía adicional para ayudar a elegir la política contable de medir posteriormente las clases de propiedades, planta y equipo según un modelo de costo histórico o de valor actual.
- FC44. El IPSASB concluyó que no se necesitaba ninguna guía adicional. La gerencia debe seguir aplicando su criterio a la hora de elegir una política contable que dé lugar a una información que:
- (a) sea relevante para las necesidades de rendición de cuentas y toma de decisiones de los usuarios;
 - (b) represente fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las entidades;
 - (c) cumpla las características cualitativas de comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad; y
 - (d) considere las limitaciones de la información incluida en las EFPG y el saldo entre las características cualitativas.

Modelo del valor actual

Bases de medición

- FC45. Durante el desarrollo de la NICSP 46, el IPSASB había considerado las preocupaciones planteadas por quienes respondieron con respecto a la aplicación del valor razonable en el sector público. Aunque quienes respondieron estaban de acuerdo en que el valor razonable era aplicable en algunas circunstancias, plantearon dudas sobre su aplicabilidad a los activos del sector público mantenidos por su capacidad operativa. Quienes respondieron sugirieron que era inapropiado aplicar el valor razonable a esos activos porque los siguientes conceptos no son aplicables:

- (a) máximo y mejor uso; y
 - (b) maximizar el uso de los datos de los participantes en el mercado.
- FC46. El IPSASB había decidido responder a las preocupaciones de quienes respondieron desarrollando una base de medición específica para el sector público: el valor operativo actual. Esta base de medición se dirigió a la medición de los activos mantenidos por su capacidad de operación.
- FC47. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB había propuesto que cuando una entidad elija el modelo del valor actual como política contable para una clase de propiedades, planta y equipo, debería tener la opción de medir esa clase de activos bien por su valor operativo actual o por su valor razonable.
- FC48. Algunas respuestas a la PN 78 plantearon su preocupación por fundamentar la base de medición en la finalidad de la gestión, sobre todo porque reducirá la comparabilidad de los estados financieros y la congruencia en la aplicación de los principios. Quienes respondieron opinaron que la selección entre las bases de medición debe hacerse en función de los hechos y las circunstancias, como la razón por la que se mantiene el activo, y que un cambio entre las bases de medición solo es apropiado cuando se produce un cambio en el objetivo principal por el que la entidad mantiene el activo.
- FC49. Otras respuestas a la PN 78 solicitaban una guía no normativa adicional sobre cuándo era apropiado un cambio entre las bases de medición del valor actual y cómo hacer la selección entre las bases de medición, ya que puede ser difícil determinar si un activo se mantiene por su capacidad operativa o financiera (por ejemplo, un edificio de oficinas de uso mixto) si las bases de medición se aplican a toda una clase de propiedades, planta y equipo.
- FC50. El IPSASB reconoció que el valor operativo actual se desarrolló para abordar una necesidad específica del sector público de una base de medición que fuera más representativa del valor actual de los activos mantenidos por su capacidad operativa en el sector público. El IPSASB analizó además, como se destaca en FC45(a) y FC45(b), que era inadecuado aplicar los conceptos de valor razonable de "mayor y mejor uso" y de "maximización del uso de los datos de los participantes en el mercado" a los activos mantenidos por su capacidad operativa.
- FC51. El IPSASB estuvo de acuerdo en que parecería contradictorio que la decisión de la base de medición en el modelo de valor actual fuera una elección libre, considerando la guía incluida en el párrafo 29, GA26 y GA27 del PN 78 y la razón que subyace al desarrollo del valor operativo actual como base de medición para los activos del sector público mantenidos por su capacidad operativa.
- FC52. El IPSASB también analizó si las bases de medición debían aplicarse a toda una clase de propiedades, planta y equipo o si debían aplicarse a nivel de partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta los activos de uso mixto (FC49). Además, el IPSASB consideró si era necesaria una referencia cruzada de la NICSP 45 a la NICSP 46 para ayudar a las entidades en la selección de las bases de medición del valor actual.
- FC53. El IPSASB concluyó que:
- (a) Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida por su capacidad operativa se medirá por su valor operativo actual, y cuando se mantenga por su capacidad financiera, se medirá por su valor razonable (véase el párrafo 27);
 - (b) El costo atribuido podría medirse utilizando el valor operativo actual o el valor razonable;

- (c) Mientras que los modelos de medición deben aplicarse a toda una clase de propiedades, planta y equipo, las bases de medición deben aplicarse a una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos 27-28, GA20 a GA23 y GI15);
- (d) Incluir una guía de aplicación adicional sobre cuándo es apropiado un cambio entre las bases de medición del valor actual (véanse los párrafos GI16 y GI17); y y
- (e) No es necesaria una referencia cruzada de la NICSP 45 a la NICSP 46 porque en esta Norma se incluye una guía de aplicación sobre si las propiedades, planta y equipo se mantienen para su capacidad operativa o financiera (véanse los párrafos GA20 a GA23).

Medición del valor actual de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

FC54. El IPSASB consideró las opiniones de los interesados sobre la necesidad de una guía sobre la aplicación del modelo de valor actual a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. El IPSASB decidió que se necesitan guías de aplicación adicionales sobre la medición al valor actual cuando los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural se consideran insustituibles y tienen restricciones de uso para asegurar la congruencia en la aplicación e implementación de los principios de esta Norma (véanse los párrafos GI19 a GI22).

Valoración de terrenos por debajo o por encima de los activos de infraestructura

FC55. El IPSASB consideró si la guía existente en la NICSP 17 abordaba el enfoque para valorar los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura, como los terrenos situados bajo carreteras y vías férreas.

FC56. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación no normativa a esta Norma para aclarar los principios existentes relacionados con la valoración de terrenos bajo o sobre activos de infraestructura (véanse los párrafos GI23 a GI25).

Depreciación

Vidas útiles limitadas e indefinidas

FC57. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB destacó que, por lo general, los terrenos tienen una vida útil indefinida y, por lo tanto, no se deprecian. Entre las excepciones en las que se debe depreciar la tierra se incluyen:

- (a) La tierra que se consume por agotamiento (como minas y canteras o vertederos); o
- (b) La tierra que se pierde o se desplaza como consecuencia de fenómenos naturales como el cambio climático (por ejemplo, la erosión de las rocas o del suelo, o la desertificación).

FC58. El IPSASB decidió que el análisis de las vidas útiles en la NICSP 17 debía revisarse para abordar mejor las situaciones en las que los terrenos tienen una vida útil limitada y deben depreciarse (véanse los párrafos 52 a 55). Durante su examen de esta cuestión y de las planteadas por las vidas útiles limitadas e indefinidas de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, el IPSASB decidió que la terminología de vidas útiles limitadas e indefinidas, tal como se utiliza en la NICSP 31, debería emplearse en el documento PN 78. Esto proporcionó una terminología congruente en todas las NICSP a la hora de considerar las vidas útiles para la depreciación de los activos.

- FC59. El IPSASB decidió además que el texto básico revisado y la guía de aplicación relacionada también deberían proporcionar guías para abordar situaciones en las que las partidas de propiedades, planta y equipo (por ejemplo, los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, que se analizan más adelante) podrían tener vidas útiles indefinidas y, por tanto, no deberían depreciarse.
- FC60. El IPSASB consideró que la mayoría de las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen vidas útiles limitadas. Sobre esta base, el IPSASB decidió incluir una presunción refutable de que las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen una vida útil finita, de modo que una entidad debe tener pruebas para refutar esa presunción antes de que pueda tratar las propiedades, planta y equipo no terrestres como si tuvieran una vida útil indefinida (véase el párrafo 52).

Depreciación de activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC61. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB había concluido, basándose en las respuestas al documento DC, *Información Financiera sobre el Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural en el Sector Público*, que los mismos requerimientos de depreciación que se aplican a otros tipos de propiedades, planta y equipo se aplicarán a los activos del patrimonio. En los casos en que quienes respondieron no estaban de acuerdo con ese enfoque, algunos se mostraron contrarios a la depreciación, mientras que otros señalaron que se necesitaba una guía sobre cómo estimar la vida útil de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural e identificar éstos para los que no hay gastos de depreciación. Partiendo de la base de que muchos activos del patrimonio histórico, artístico o cultural se consumían a lo largo del tiempo, ya que proporcionaban servicios o beneficios económicos, el IPSASB había llegado a la conclusión de que estos activos pueden ser activos depreciables.
- FC62. Sin embargo, el IPSASB había concluido además que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural pueden tener vidas útiles muy largas e incluso indefinidas, debido a factores como su naturaleza o las circunstancias en que se poseían. Sobre esta base, el IPSASB había decidido que las vidas útiles debían aclararse para aplicarlas a situaciones en las que las propiedades, planta y equipo tienen vidas útiles indefinidas.
- FC63. Para apoyar las evaluaciones de las entidades sobre si un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil limitada o indefinida, el IPSASB había decidido añadir una guía de aplicación no normativa (véanse los párrafos GI30 a GI33).

Identificación de las partes de los activos de infraestructura que deben depreciarse por separado

- FC64. El IPSASB consideró si era un reto determinar la unidad de cuenta apropiada al identificar partes significativas de activos de infraestructura que debían depreciarse por separado.
- FC65. El IPSASB destacó que los principios existentes dejan claro que un activo puede tener diferentes unidades de cuenta para la depreciación, ya que las partes de una partida de las propiedades, planta y equipo con un costo significativo en relación con el costo total de la partida se depreciarán por separado. Este principio es válido para los activos de infraestructura, pero es necesario ejercer el juicio a la hora de determinar o identificar las unidades de cuenta, que pueden ser activos separados por derecho propio (véase el párrafo 8).
- FC66. El IPSASB decidió revisar el ejemplo del párrafo GA6, que enumeraba una serie de activos (como bordillos y canales, aceras y puentes) que componen el sistema de carreteras como las unidades de cuenta o partes que deben identificarse para su reconocimiento y depreciación por separado,

con el fin de ilustrar el principio de depreciar por separado las partes de las partidas de propiedades, planta y equipo al nivel adecuado.

- FC67. El IPSASB reconoció que las unidades de cuenta separadas descritas en el ejemplo pueden ser relevantes en algunas jurisdicciones, pero consideró que las jurisdicciones aplicarán su criterio para determinar las unidades de cuenta apropiadas a sus circunstancias.
- FC68. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación (véanse los párrafos GI34 a GI38).

Pruebas anuales de deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo con vidas útiles indefinidas

- FC69. El IPSASB había decidido que, cuando una entidad haya evaluado las propiedades, planta y equipo como de vida útil indefinida, es importante que los activos se revisen periódicamente para detectar indicadores de deterioro de valor. Sobre esta base, el IPSASB decidió insertar en el PN 78 un requerimiento de revisiones anuales de los indicadores de deterioro de valor aplicados a dichos activos (véase el párrafo 56.).

Contabilizar por separado los activos de terrenos e infraestructuras

- FC70. El IPSASB consideró la cuestión de si los activos de terrenos e infraestructuras son activos separados que deben contabilizarse por separado.
- FC71. El IPSASB decidió que no debía incorporarse ninguna guía adicional de carácter normativo en el PN 78 porque la guía es clara al respecto:
- (a) Los terrenos y los edificios son activos separables y se contabilizan por separado (por ejemplo, reconocimiento y medición por separado), incluso cuando se adquieren conjuntamente (véase el párrafo 50); y
 - (b) Los terrenos, edificios, carreteras y redes de transporte de electricidad son ejemplos de clases separadas de propiedades, planta y equipo que deben revelarse por separado (véanse los párrafos 34 y 69).

Contabilidad de las renovaciones

- FC72. El IPSASB consideró si la "contabilidad de renovaciones" era una técnica adecuada para estimar la depreciación de las propiedades, planta y equipo cuando éstos se prevean de acuerdo con un plan detallado de gestión de activos.
- FC73. El IPSASB concluyó que no existe un método definitivo de "contabilidad de renovaciones" y que esta técnica no debería utilizarse en su literatura para estimar la depreciación de las propiedades, planta y equipo, dadas las numerosas interpretaciones existentes en las distintas jurisdicciones.

Uso de la información en los planes de gestión de activos para informar financieramente

- FC74. Al elaborar esta Norma, el IPSASB había destacado que muchas entidades del sector público disponen de planes de gestión de activos que facilitan la correcta gestión de una partida de propiedades, planta y equipo a lo largo de su ciclo de vida. Estos planes de gestión de activos suelen ser elaborados por expertos cualificados y se centran en los aspectos operativos de la partida de propiedades, planta y equipo.
- FC75. El IPSASB destacó que, cuando estos planes de gestión de activos son mantenidos al día por expertos cualificados y la información es fiable, estos planes podrían proporcionar información detallada relevante para la contabilización de las propiedades, planta y equipo.

FC76. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación para aclarar cuándo los planes de gestión de activos pueden proporcionar información útil a efectos de información financiera al contabilizar las propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos GI39 y GI40).

Deterioro del valor

Los pasivos para la conservación/mantenimiento futuros de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

FC77. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si la finalidad de una entidad de conservar o mantener activos del patrimonio histórico, artístico o cultural podría dar lugar a pasivos. Para que exista un pasivo, la entidad debe tener una obligación presente ineludible (es decir, poca o ninguna alternativa realista para evitarlo) de incurrir en desembolsos futuros a una parte externa.

FC78. Aunque reconoce que las entidades que poseen activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a menudo tienen la intención de conservarlos o mantenerlos y puede haber expectativas de que la entidad lo haga, el IPSASB concluyó que ni las finalidades ni las expectativas son suficientes para establecer una obligación presente.

FC79. Aunque reconoce que las entidades que poseen activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a menudo tienen la intención de conservarlos o mantenerlos y puede haber expectativas de que la entidad lo haga, el IPSASB concluyó que ni las finalidades ni las expectativas son suficientes para establecer una obligación presente.

Deterioro de valor de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

FC80. El IPSASB consideró si existía suficiente guía sobre si un activo de infraestructura sufre deterioro de valor cuando una parte de la red o del sistema resulta dañada o inoperativa. El IPSASB también consideró si se necesitan guías adicionales para abordar el deterioro de valor de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.

FC81. El IPSASB decidió que no es necesaria ninguna guía adicional porque existe suficiente guía normativa sobre el deterioro del valor en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, y en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, para tratar adecuadamente el deterioro del valor tanto de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural como de los activos de infraestructura, incluida la guía para que las entidades determinen cuándo se ha deteriorado una parte de la red o del sistema.

Mantenimiento insuficiente de los activos

FC82. El IPSASB consideró la cuestión de que la guía no articulaba si el "mantenimiento atrasado" o el "mantenimiento diferido" debía reconocerse en los estados financieros.

FC83. El IPSASB había decidido no utilizar los términos "mantenimiento acumulado" o "mantenimiento diferido" porque tienen varias interpretaciones y aplicaciones en diferentes jurisdicciones. El IPSASB aclaró que la cuestión señalada por los mandantes se refería al "mantenimiento insuficiente de los activos".

FC84. A pesar de que los principios de la NICSP 17 son claros sobre la contabilización de los activos que están "submantenidos", el IPSASB decidió añadir una guía de aplicación para aclarar la contabilización del "submantenimiento de activos" en el PN 78 (véanse los párrafos GI41 a GI44).

Importe recuperable

FC85. La NIC 16 define “importe recuperable” como el mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta y su valor en uso. La NICSP 17 hace referencia a la definición de importe recuperable de la NICSP 26, que se define como “el mayor entre el valor razonable de un activo o de una unidad generadora de efectivo menos los costos de venta y su valor de uso.” La definición de la NICSP 17 es la misma que la de la NICSP 26 pero difiere ligeramente de la definición de la NIC 16. Al elaborar la NICSP 45, el IPSASB destacó que esta desviación de la NIC 16 sobre la definición del importe recuperable sigue siendo aplicable en la NICSP 45.

Baja en cuentas*Baja en cuentas de activos de infraestructuras*

FC86. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB había considerado si existían suficientes guías de baja en cuentas con respecto a la contabilización de los activos de infraestructura. El IPSASB había destacado que el problema de la baja en cuentas surgía porque las partes de los activos de infraestructura se sustituían constantemente y podía haber una falta de registros contables detallados que apoyaran la baja en cuentas de los importes en libros de las partes que se sustituyen.

FC87. El IPSASB decidió no añadir una guía adicional de baja en cuentas en esta Norma porque existe suficiente normativa de baja en cuentas y los retos identificados por los interesados a la hora de contabilizar la baja en cuentas de partes de activos de infraestructura parecían administrativos y relacionados con el mantenimiento de registros.

Presentación— presentación en el cuerpo de los estados financieros e información a revelar*Patrimonio histórico, artístico o cultural: Énfasis en la información de los estados financieros*

FC88. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB destacó que algunas jurisdicciones revelaban información complementaria sobre los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural como sustituto de su reconocimiento en los estados financieros. La información complementaria puede incluir datos cualitativos que no suelen figurar en los estados financieros. Este tipo de información podría ser útil para fines de rendición de cuentas más amplios, como informar sobre el rendimiento de los servicios relacionados con el patrimonio histórico, artístico o cultural de una entidad.

FC89. El IPSASB concluyó que se centraría en la guía sobre los estados financieros basándose en que las *Guías de Prácticas Recomendadas* (GPR) proporcionan suficiente guía para informar de forma complementaria sobre los activos del patrimonio fuera de los estados financieros. Las GPR permiten a las entidades adaptar la información complementaria relacionada con el patrimonio histórico, artístico o cultural a las necesidades específicas de información derivadas de sus fondos del patrimonio histórico, artístico o cultural, sus objetivos relacionados con éste y su contexto nacional o local.

Disposición transitoria

FC90. Al desarrollar el PN 78, el IPSASB había decidido que la NICSP 45 se aplicaría retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, excepto que una entidad puede optar por medir los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural al valor actual cuando no se disponga de información fiable sobre los costos de

estos activos. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB reconoció que se necesitaba una disposición transitoria adicional para la aplicación inicial de la NICSP 45 bases de medición del valor actual. El IPSASB decidió incluir una guía normativa adicional que refleja que, en lugar de reexpresar periodos comparativos, una entidad reconocerá el efecto de aplicar inicialmente el valor operativo actual y la base del valor razonable en el modelo de valor actual como un ajuste al resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 45 [véase el párrafo 87(b)].

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo, pero no son parte de ésta.

Definición de propiedades, planta y equipo

Evaluación del control

- GI1. **Evaluación del control:** Una entidad controla un recurso si tiene la capacidad de utilizar el recurso o dirigir a otras partes en su uso o impedir que otras partes utilicen el recurso con el fin de obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados al recurso en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos. El párrafo GA10 identifica los indicadores de control de la siguiente manera:
- (a) Propiedad legal;
 - (b) acceso al recurso, o capacidad de denegar o restringir a otros el acceso al recurso;
 - (c) los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr sus objetivos; o
 - (d) la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que surgen del recurso.
- GI2. **Control sobre partidas tangibles:** Esta guía de aplicación se centra en el control sobre las partidas de propiedades, planta y equipo, cuando el recurso está representado por una partida tangible. Los activos intangibles que surgen de un préstamo, un arrendamiento u otro tipo de "derecho de uso" no se abordan en esta guía de aplicación porque quedan fuera del alcance de la NICSP 45.
- GI3. **Aplicación del juicio:** La entidad aplica el juicio a los hechos de cada situación al:
- (a) evaluar la existencia de indicadores de control; y
 - (b) llegar a una conclusión sobre la existencia o no de control.

Control de terrenos bajo o sobre propiedades, planta y equipo

Las propiedades, planta y equipo pueden construirse en terrenos que son fundamentales para la operación de la partida pero que son propiedad de otra entidad. Por ejemplo, los gobiernos estatales o municipales pueden construir redes de carreteras en terrenos que son propiedad de otro nivel de gobierno. ¿Debe la entidad que controla las propiedades, planta y equipo reconocer también el terreno?

- GI4. Cuando una partida de propiedades, planta y equipo se construye en terrenos propiedad de otro nivel de gobierno, la propiedad legal de esos terrenos no corresponderá a la entidad que construye las propiedades, planta y equipo. Sin embargo, la propiedad legal es solo un indicador para demostrar el control de un recurso. Una entidad puede demostrar que controla el recurso aunque no exista propiedad legal porque puede dirigir el uso del recurso y obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio que puedan derivarse de él.
- GI5. Al evaluar si un terreno, propiedad de otro nivel de gobierno, bajo una partida de propiedades, planta y equipo está controlado por la entidad, ésta considera los derechos que tiene a seguir explotando la partida de propiedades, planta y equipo. Si la operación en curso de la partida de propiedades, planta y equipo depende de que el otro nivel de gobierno siga concediendo a la entidad acceso a los terrenos, es poco probable que la entidad controle los terrenos.

Control de las partidas de una recopilación de patrimonio histórico, artístico o cultural

¿Tiene una entidad control sobre las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural, cuando solo tiene derecho a conservarlas temporalmente, durante un periodo definido, en virtud de un acuerdo (o acuerdos) con otra entidad (o entidades) o individuo (grupo de individuos)?

GI6. No. La entidad no tiene control sobre estas partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural. La utilización de la guía de aplicación de la NICSP 45 y el juicio a los hechos de la situación la entidad no tiene control sobre el recurso representado por las partidas. Esto lo indica la entidad que solo tiene la partida temporalmente, durante un periodo definido. La entidad no tiene la capacidad de utilizar las partidas o dirigir a otras partes sobre su uso o impedir que otras partes utilicen las partidas para obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados a las partidas en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos. Sin embargo, podría aplicarse otra Norma, por ejemplo, una que aborde los arrendamientos o acuerdos similares, que incluya en su alcance los derechos de uso intangibles de un recurso tangible.

¿Tiene una entidad el control sobre las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural, cuando no tiene la propiedad legal pero sí el derecho a conservarlas durante un periodo indefinido mediante un acuerdo que ambas partes entienden que es indefinido?

GI7. Sí. La entidad tiene control sobre estas partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural. Esto es porque tiene la capacidad de utilizar las partidas o dirigir a otras partes sobre su uso o impedir que otras partes utilicen las partidas para obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados a las partidas en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos.

¿Mantiene una entidad el control sobre las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural si las tiene almacenadas, en lugar de exponerlas al público?

GI8. Sí. La entidad sigue controlando las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural cuando las tiene almacenadas (por ejemplo, en un almacén o en un laboratorio de investigación) en lugar de exponerlas al público. La decisión de la entidad de mantener las partidas almacenadas no afecta al control de la entidad sobre el recurso representado por las partidas. Esto es porque tiene la capacidad de utilizar las partidas o dirigir a otras partes sobre su uso o impedir que otras partes utilicen las partidas para obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados a las partidas en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos.

Reconocimiento

Tratamiento de los desembolsos posteriores en activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos

¿Debe una entidad capitalizar los desembolsos posteriores en un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido cuando el desembolso cumple el principio de reconocimiento de la NICSP 45?

GI9. Sí. Una entidad que informa debe capitalizar los desembolsos posteriores en los que incurra en un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido cuando dichos desembolsos cumplan el principio de reconocimiento de la NICSP 45 establecido en el párrafo 6.

Umbral de capitalización de los costos

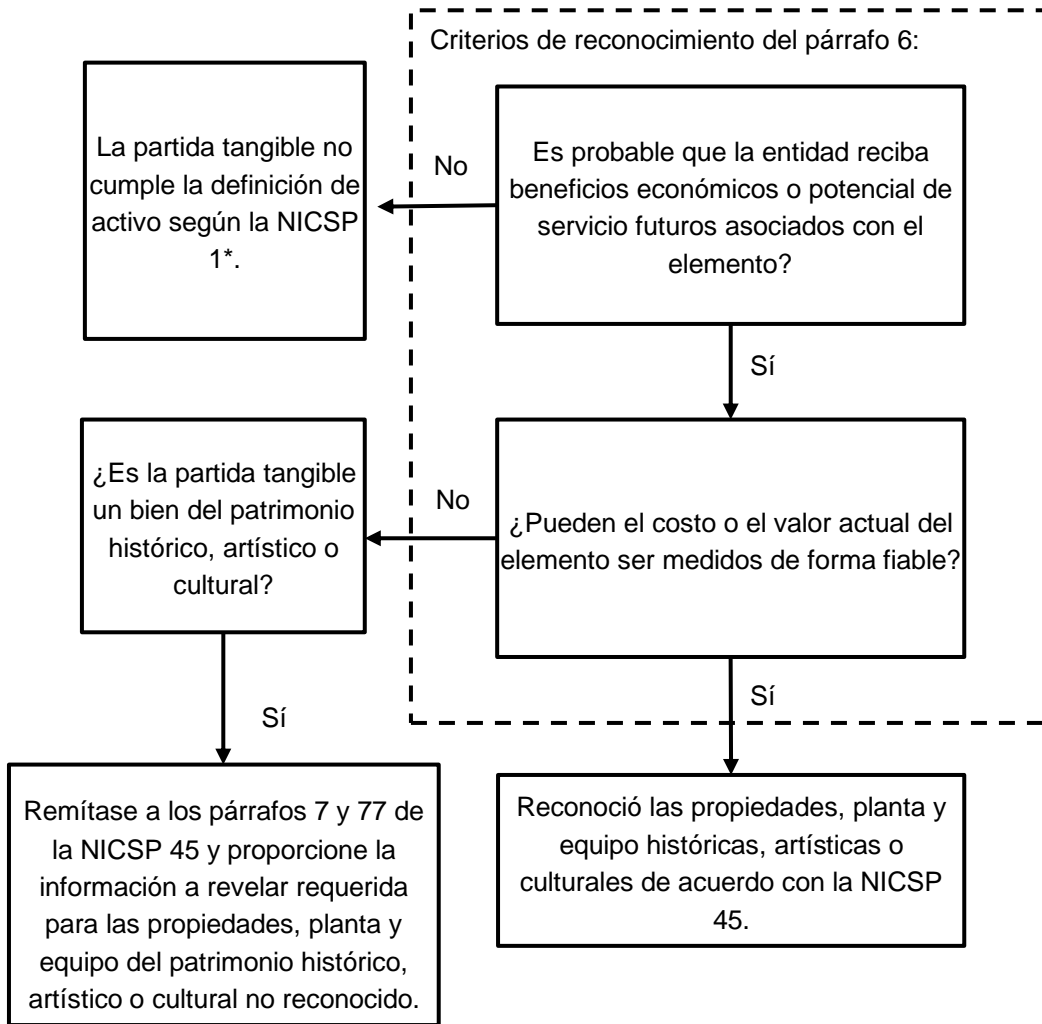
¿Qué factores deben considerarse a la hora de elegir un umbral de capitalización?

- GI10. El párrafo 6 de la NICSP 45 establece el principio de reconocimiento para determinar si los costos deben reconocerse como activo, es decir, "capitalizarse", y señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si:
- (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
 - (b) el costo o el valor actual del elemento pueden ser medidos de forma fiable.
- GI11. En la práctica, las entidades gastan algunos de los costos que cumplen este principio de reconocimiento, porque se sitúan por debajo de un "umbral de capitalización", establecido por la gerencia. Los umbrales de capitalización suponen la aplicación del principio de materialidad o con importancia relativa. Por ello, no se capitalizarán todas las propiedades, planta y equipo cuya vida útil se extienda más allá de un solo periodo sobre el que se informa. Muchos pueden contabilizarse sin que ello tenga un impacto material o con importancia relativa en la información presentada en los estados financieros. Los umbrales de capitalización guían a las entidades sobre si los costos deben capitalizarse e incluirse en el estado de situación financiera o contabilizarse como gastos e incluirse en el estado del rendimiento financiero.
- GI12. Entre los factores que hay que considerar a la hora de fijar los umbrales de capitalización figuran los siguientes:
- (a) **Cumplir las necesidades de información de los usuarios:** Los umbrales de capitalización deben dar lugar a información presentada que cumpla las necesidades de los usuarios externos de los estados financieros. Los umbrales de capitalización deben dar lugar a importes presentados para los activos reconocidos que reúnan las características cualitativas, incluidas la relevancia y la fidelidad de representación.
 - (b) **Materialidad o importancia relativa:** Los umbrales de capitalización deben ser tales que garanticen que se captan los valores que son materiales o tienen importancia relativa de los activos. Unos umbrales de capitalización adecuados guían a las entidades a capitalizar las partidas que tendrían un impacto material o con importancia relativa en la información sobre activos y gastos de los estados financieros, y a gastar aquellas partidas que no tendrían un impacto material o con importancia relativa en dicha información.
 - (c) **Costo-beneficio:** Cuando los umbrales de capitalización se fijan en niveles adecuados, reducen el costo del seguimiento de un gran número de artículos de poco valor, al tiempo que siguen confiriendo los beneficios de satisfacer las necesidades de los usuarios y captar los valores materiales o con importancia relativa. Si se fija un umbral de capitalización demasiado bajo, esto podría crear costos adicionales significativos - en forma de trabajo para el personal - sin ningún beneficio.
- GI13. Una entidad debe considerar si las diferentes clases de propiedades, planta y equipo necesitan diferentes umbrales de capitalización.
- GI14. Los umbrales de capitalización suelen aplicarse a partidas individuales y no a grupos de partidas similares. Sin embargo, el efecto acumulativo sobre un grupo de activos similares debe

considerarse cuando sea relevante. Este puede ser el caso cuando se adquiere un grupo de activos al mismo tiempo como parte de un único proyecto, por ejemplo, activos adquiridos para un amplio programa de construcción.

Árbol de decisión - Partida de patrimonio histórico, artístico o cultural

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 45, pero no forma parte de la misma.



* **Activos** son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

** **Consideraciones sobre la medición:**

- Costo
- Valor actual
 - Valor operativo actual: El importe que las entidades pagarían por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.
 - Valor razonable: El precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.
- Información fiable: La información que está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente.

Medición posterior

Modelo del valor actual

Bases de medición

¿Puede una clase de propiedades, planta y equipo medida utilizando el modelo del valor actual mezclar las bases de medición del valor operativo actual y del valor razonable?

GI15. Sí. El modelo de medición, es decir, el modelo del costo histórico o del valor actual, debe aplicarse congruentemente a toda una clase de propiedades, planta y equipo. Siempre que el modelo de medición se aplique a toda una clase de propiedades, planta y equipo, pueden aplicarse diferentes bases de medición dentro de la clase. Esto puede ocurrir cuando una clase de propiedades, planta y equipo se mide utilizando el modelo del valor actual. Las partidas individuales dentro de esta clase de propiedades, planta y equipo pueden medirse por su valor operativo actual o por su valor razonable, dependiendo del objetivo principal para el que una entidad posea una partida, o parte de una partida, de propiedades, planta y equipo. (Véase el párrafo 27)

¿Se considera un cambio en la base de medición del valor actual, del valor operativo actual al valor razonable, un cambio en la política contable de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*?

GI16. No. La base de medición del valor actual puede cambiar debido a un cambio en el objetivo para el que una entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo.

GI17. Por ejemplo, un hospital público tiene diez pabellones, nueve de los cuales se han utilizado para pacientes de pago en régimen comercial, mientras que el décimo pabellón se utilizaba para pacientes que no pagaban. La entidad decide readaptar el décimo pabellón a pacientes de pago en régimen comercial, cambiando el objetivo para el que la entidad posee el décimo pabellón de capacidad operativa a capacidad financiera. Como resultado, la entidad empieza a medir el décimo pupilo a su valor razonable.

Medición del valor actual de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

¿Afectan las restricciones al uso sobre los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a la capacidad de una entidad para derivar su valor actual, ya sea en el reconocimiento inicial (si, por ejemplo, el activo es donado), o posteriormente (cuando la entidad revaloriza posteriormente sus activos del patrimonio histórico, artístico o cultural)?

GI18. No. Las restricciones sobre el uso de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no afectan a la capacidad de las entidades para obtener valores actuales de éstos. Sin embargo, será necesario tener en cuenta las restricciones a la hora de derivar un valor actual.

Cuando un activo del patrimonio se considera insustituible, ¿afecta esto a la capacidad de una entidad para obtener su valor actual?

GI19. No. La opinión de que un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural es insustituible no afecta a la capacidad de una entidad para obtener un valor actual.

GI20. Muchos activos del patrimonio histórico, artístico o cultural se consideran insustituibles desde una perspectiva patrimonial. Desde el punto de vista de la información financiera, la capacidad de

derivar un valor actual implica la capacidad de determinar valores para activos equivalentes. Los "activos equivalentes" no tienen por qué ser activos idénticos a la hora de derivar un valor actual. Cuando una entidad necesite estimar un valor actual para un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural, necesitará considerar la información disponible sobre valores actuales, incluso cuando, desde la perspectiva de su naturaleza patrimonial, el activo sea insustituible. La obtención de los valores actuales de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural puede resultar compleja y difícil. Podría implicar juicios de valor para llegar a una estimación derivada de un rango de valores posibles. Estos retos de medición forman parte normal de la información financiera y no son exclusivos de la valoración de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. La necesidad de un juicio profesional, el asesoramiento de expertos en valoración o el uso de estimaciones para derivar un valor actual no es base suficiente para concluir que no se puede derivar un valor actual.

GI21. La consideración de los siguientes factores apoyará a una entidad a la hora de evaluar si puede obtener un valor actual para un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural:

- (a) Sustitución del potencial de servicio: Es probable que se pueda derivar un valor actual, si el potencial de servicio del activo del patrimonio histórico pudiera ser sustituido, en caso necesario, mediante:
 - i. Adquisición de un activo similar; o,
 - ii. reproducción o reconstrucción del activo, aplicándose la reproducción a todo el activo o a partes del activo, ya sea en función de las necesidades o mediante la aplicación de un ciclo de sustitución del activo.
- (b) Por el contrario, el valor actual del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural puede no ser derivable si su potencial de servicio no puede sustituirse mediante la compra de otro activo similar o mediante su reproducción.

GI22. Significado del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural: Es probable que se pueda derivar un valor actual, si el potencial de servicio del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural se refiere principalmente a su capacidad de representar una época o tipo, de tal manera que otro del patrimonio histórico, artístico o cultural de la misma época o del mismo tipo podría ser igualmente representativo.

Por el contrario, el valor actual de un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural puede no ser derivable si su potencial de servicio es independiente de su capacidad para representar una época o un tipo y depende, en cambio, de algo único y específico de éste.

Valoración de terrenos por debajo o por encima de los activos de infraestructura

¿Cómo deben valorarse los terrenos situados por debajo o por encima de activos de infraestructura, como los situados bajo carreteras o vías férreas, ya que los activos de infraestructura correspondientes situados por encima de los terrenos están especializados y se mantienen por su capacidad operativa?

GI23. La NICSP 45 es clara al respecto:

- (a) Los terrenos deben contabilizarse por separado. Este requerimiento se aplica a todos los terrenos, incluidos los situados por debajo o por encima de activos de infraestructura; y

- (b) los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura contabilizados según el modelo del valor actual deben valorarse a su valor operativo actual o a su valor razonable. Dado que el activo de infraestructura en sí es un activo especializado, a menudo será difícil aplicar el enfoque de mercado y el activo se valorará más fácilmente aplicando el enfoque de los costos.
- GI24. La NICSP 46, *Medición*, define el enfoque del costo como una técnica de medición que refleja el importe que se requerirá actualmente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo denominado costo de reposición actual).
- GI25. El costo de reposición del terreno se basa en el valor actual del terreno según el emplazamiento existente. Por ejemplo, si la carretera atraviesa terrenos agrícolas, el valor actual de los terrenos situados bajo ese tramo de la carretera será agrícola y si la carretera atraviesa una zona industrial, el valor actual asignado a los terrenos situados bajo ese tramo de la carretera será industrial.

Frecuencia de revaluación de propiedades, planta y equipo

¿Con qué frecuencia deben revaluarse las propiedades, planta y equipo?

- GI26. El párrafo 49 de la NICSP 45 especifica que la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores actuales de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor actual del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. El propósito de esta guía es ayudar a las entidades que eligen el modelo del valor actual a determinar si los importes en libros difieren materialmente del valor actual en la fecha de presentación.
- GI27. Una entidad evalúa en cada fecha de presentación si existen indicios de que el importe en libros de un activo revaluado podría diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación. Si existe algún indicio, la entidad determinará el valor actual del activo y revalorará el activo a dicho importe.
- GI28. Al evaluar si existen indicios de que el importe en libros de un activo revaluado podría diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos que afectan a la entidad referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión;
- (b) si existe un mercado para los activos de la entidad, los valores de mercado son diferentes a su importe en libros;
- (c) durante el periodo, si un índice de precios relevante para el activo ha experimentado un cambio significativo;

Fuentes internas de información

- (d) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo;

- (e) los cambios significativos, adversos o favorables, que afecten a la entidad han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en un futuro próximo, en la medida en que, o la forma en que, se utiliza o se espera utilizar un activo. Los cambios adversos incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, o los planes para disponer un activo con anterioridad a la fecha prevista, y evaluar nuevamente como finita la vida útil de un activo en lugar de indefinida. Los cambios favorables incluyen las inversiones incurridas durante el periodo para mejorar o potenciar un activo por encima de su rendimiento normal evaluado inmediatamente antes de efectuarse el desembolso; y
- (f) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor o mejor que el esperado.

GI29. La lista del párrafo GI28 no es exhaustiva. Una entidad podría identificar otros indicios de que el valor en libros de un activo revaluado pudiera diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación. La existencia de estos indicios adicionales también indicaría que la entidad debería reevaluar el activo por su valor actual en la fecha de presentación.

Depreciación

Vidas útiles de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

¿Cuáles son los principales factores que hay que considerar al evaluar si un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil indefinida?

- GI30. El párrafo 52 señala que existe una presunción refutable de que las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen vidas útiles limitadas. Para que un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tenga una vida útil indefinida, un análisis de los factores relevantes debe mostrar que es razonable que la entidad considere que no existe un límite previsible al periodo durante el cual se espera que proporcione potencial de servicio o sea utilizado operativamente para generar entradas netas de efectivo para la entidad. El párrafo 54 señala que las estimaciones de la vida útil, en el momento en que se realiza la estimación, deben reflejar proyecciones de los factores relevantes que sean realistas, en lugar de optimistas o pesimistas.
- GI31. El párrafo GA28 señala que un cuadro o una escultura del patrimonio histórico, artístico o cultural conservados en un entorno protector que se controla cuidadosamente para preservar el activo es un ejemplo de activo que podría tener una vida útil indefinida.
- GI32. Los principales factores a considerar a la hora de evaluar si un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil indefinida son:
- (a) **Periodo proporcionando potencial de servicio:** La entidad debe esperar que, según su leal saber y entender, el periodo durante el cual el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural seguirá proporcionando potencial de servicio o beneficios económicos futuros continuará indefinidamente. El valor patrimonial de los activos para las generaciones futuras debe ser demostrable, de modo que sea razonable esperar que su valor patrimonial continúe indefinidamente.
 - (b) **Uso:** El uso del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural no debe dar lugar a un desgaste físico del mismo.

- (c) **Conservación:** La entidad debe poder describir las medidas que ha adoptado en el pasado y que prevé seguir adoptando para preservar el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural, incluida la protección adecuada de éstos frente a los elementos naturales, cuando proceda. Los planes de conservación deben incluir información sobre la probable disponibilidad de personal técnico y recursos financieros para llevar a cabo las actividades de conservación de las entidades.

GI33. Las entidades aplican su juicio para estimar la vida útil de un activo con referencia a la experiencia con activos similares. Si las circunstancias cambian, la entidad necesitará considerar si el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural sigue teniendo una vida útil indefinida. Si se comprueba que el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil finita, la entidad lo tratará como un activo depreciable y lo contabilizará en consecuencia.

Identificación de las partes de los activos de infraestructura que deben depreciarse por separado

¿Qué debe considerarse al identificar partes de redes o sistemas de activos de infraestructura a efectos de información financiera?

GI34. La entidad asigna el importe inicialmente reconocido respecto a una partida de propiedades, planta y equipo a sus partes significativas y deprecia por separado cada parte que vaya a tener un impacto o efecto significativo en la determinación del gasto anual por depreciación.

GI35. Las propiedades, planta y equipo, incluidos los activos de infraestructura, no requieren un reconocimiento separado más allá del nivel requerido a efectos de información financiera. La NICSP 45 requiere:

- (a) Las partidas cuyo costo o valor sea significativo en relación con el costo total de la partida se depreciarán por separado; y
- (b) Las partes significativas de las propiedades, planta y equipo se agruparán con otras partes significativas que tengan una vida útil o un método de depreciación similares a la hora de determinar el cargo por depreciación.

GI36. Una de las características de los activos de infraestructura es que son redes o sistemas compuestos por varios activos. Cada uno de esos activos o grupos de activos similares puede ser una unidad de cuenta independiente y puede tener partes.

GI37. Se requiere juicio para determinar si las partes de los activos o grupo similar de activos que componen las redes o sistemas de activos de infraestructura son significativas en relación con el conjunto de la red o sistema de activos de infraestructura a la hora de determinar si deben o no tratarse por separado. A efectos de información financiera, los siguientes indicadores pueden ser útiles para identificar las partes significativas de una partida de propiedades, planta y equipo:

- (a) Las partes deben ser identificables y medibles por separado;
- (b) las partes deben tener un valor significativo en relación con el activo; y
- (c) las partes deben tener diferentes vidas útiles estimadas.

GI38. La entidad debe considerar los hechos y circunstancias de la transacción en su conjunto, y la materialidad o importancia relativa para determinar las partes significativas a efectos del cálculo de la depreciación.

Uso de la información en los planes de gestión de activos para informar financieramente

¿Pueden los planes de gestión de activos proporcionar información útil para la contabilidad de las propiedades, planta y equipo?

- GI39. Sí. La información de los planes de gestión de activos puede utilizarse para contabilizar las propiedades, planta y equipo cuando las partidas de propiedades, planta y equipo se mantienen de acuerdo con un plan de gestión de activos suficientemente detallado, sujeto a controles internos eficaces y con información fiable y actualizada.
- GI40. La información procedente de los planes de la gerencia de activos puede ser una fuente útil para:
- (a) Calcular la depreciación. Los párrafos 47, 57, GA33 y GA35 indican que la depreciación refleja el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo mediante la asignación del importe depreciable utilizando una base sistemática a lo largo de su vida útil. Los planes de gerencia de activos pueden contener información sobre:
 - (i) la vida útil prevista del activo - Los planes de gerencia de activos pueden incluir información sobre la vida útil prevista en función de su diseño/función/uso previsto; y
 - (ii) patrones previstos de consumo de activos - La gerencia de activos puede incluir información sobre el estado y el historial de mantenimiento;
 - (b) determinación de las partes significativas de las propiedades, planta y equipo. Los párrafos 41 y GA24 estipulan que una entidad asignará el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo a sus partes significativas y depreciará por separado cada parte. Los planes de gestión de activos pueden incluir información útil para determinar o identificar esas partes significativas de las propiedades, planta y equipo que, a su vez, podría ser útil para calcular la depreciación, el deterioro de valor y/o facilitar la baja en cuentas de partidas de propiedades, planta y equipo;
 - (c) calcular los costos estimados de mantenimiento, restauración y reacondicionamiento de los activos; y
 - (d) determinar si existen indicios de que las propiedades, planta y equipo puedan haber sufrido un deterioro de valor. La guía pertinente para el deterioro del valor está disponible en el párrafo 59 de esta Norma y en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

Deterioro del valor

Mantenimiento insuficiente de los activos

¿Qué es el mantenimiento insuficiente de los activos?

- GI41. El mantenimiento insuficiente de los activos se produce cuando el nivel de mantenimiento de un activo es insuficiente para mantener el potencial de servicio o la vida útil del activo.

¿Podría la falta de mantenimiento afectar a la medición de las partidas de propiedades, planta y equipo que requieren un mantenimiento constante, como los activos de infraestructura?

- GI42. Sí. Un mantenimiento insuficiente puede afectar a la medición de las propiedades, planta y equipo. Puede ser un indicador de deterioro y también afectar al valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo.
- GI43. La guía pertinente para el deterioro de valor está disponible en el párrafo 59 de esta Norma y en las NICSP 21 o NICSP 26. La guía pertinente para evaluar el valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo está disponible en los párrafos 48 y 49 de esta Norma.
- GI44. No debe reconocerse ningún pasivo cuando las propiedades, planta y equipo no se mantienen adecuadamente porque la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, deja claro que no existe una obligación presente de reconocer los gastos de mantenimiento en los que se incurrirá en el futuro.

Ejemplos Ilustrativos

Esta guía acompaña a la NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo, pero no son parte de ésta.

Definición de propiedades, planta y equipo

Evaluación del control

Control de terrenos bajo o sobre propiedades, planta y equipo

Ejemplo 1-Caso A (véanse los párrafos EI1 a EI3) ilustra el principio para identificar a la entidad que informa que controla los terrenos situados bajo una red de carreteras cuando una entidad tiene la propiedad legal de los terrenos y el derecho a acceder directamente a ellos y a restringir o denegar el acceso de terceros a los mismos.

- EI1. El gobierno provincial (estatal) llega a un acuerdo vinculante a largo plazo con el gobierno nacional para construir una carretera que atraviese un parque nacional. Gobierno y tiene los títulos de propiedad de la tierra. El gobierno provincial construye una carretera de 200 millas que conecta dos de sus ciudades más grandes, Ciudad X y Ciudad Y. La carretera transporta autobuses, coches y vehículos de mercancías entre estas ciudades y ha reducido significativamente el tiempo de viaje entre las ciudades.
- EI2. El gobierno provincial concluye que el gobierno nacional controla la tierra porque el gobierno nacional:
- (a) posee legalmente las tierras;
 - (b) conserva todos los derechos sobre el terreno, ya que puede cancelar el acuerdo vinculante en cualquier momento; y
 - (c) conserva la capacidad de generar beneficios económicos derivados de la venta de la tierra. El gobierno nacional tiene derecho a vender la tierra en cualquier momento y puede decidir a quién se vende y a qué precio.
- EI3. Aunque la Provincia tiene la capacidad de garantizar que el terreno situado inmediatamente debajo de la carretera se utilice para lograr sus objetivos, es decir, que gobierno nacional no reciba ningún potencial de servicio ni beneficio económico del terreno mientras la carretera esté en uso, la entidad concluye que esto es insuficiente para apoyar su control del terreno. Otros indicadores apoyan que el gobierno nacional mantenga el control.

Ejemplo 1-Caso B (véanse los párrafos EI4 y EI5) ilustra el principio para identificar a la entidad que informa que controla el terreno bajo una red de carreteras en la que una entidad tiene un uso ilimitado y sin restricciones del terreno.

- EI4. Los hechos y circunstancias siguen siendo los mismos, excepto que el terreno se transfiere al gobierno provincial y éste tiene un uso ilimitado y sin restricciones del terreno y no es legalmente propietario del mismo.
- EI5. Aunque el gobierno provincial no es legalmente propietario de la tierra, éste concluye que la controla porque sí:

- (a) tiene derecho a acceder directamente a la tierra y a restringir o denegar el acceso de otros a la tierra porque tiene un uso ilimitado y sin restricciones de la tierra. El gobierno provincial puede decidir el uso que se dará a la tierra;
- (b) tiene la capacidad de generar beneficios en forma de beneficios económicos o potencial de servicio a partir del uso de la tierra; y
- (c) garantiza el uso del terreno para alcanzar el objetivo de potencial de servicio del gobierno provincial, por el que el terreno permitirá a éste construir una carretera que transportará vehículos y mercancías entre las dos ciudades.

Información a revelar

El ejemplo 2 (véase el párrafo E16) ilustra los principios generales de información a revelar del párrafo 69 a 76.

E16. El Ministerio de Interior es una entidad del Sector Público que controla una amplia variedad de propiedades, planta y equipo y es el responsable de la reposición y mantenimiento de las propiedades. Los siguientes son extractos de las Notas a su estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, e ilustran la información a revelar más importante exigida por esta Norma.

Notas

1. Terrenos

- (a) Los terrenos comprenden veinte mil hectáreas en diferentes ubicaciones. Los terrenos están reflejados por su valor razonable a 31 de diciembre de 20X1, tal y como lo ha determinado un tasador independiente de la Oficina de Tasación Nacional.
- (b) Restricciones en la titularidad:

Quinientas hectáreas de terreno (valoradas en 62.500 unidades monetarias) están calificadas como terrenos de interés nacional y no pueden ser vendidas sin que lo apruebe una ley. Doscientas hectáreas pertenecientes a los terrenos de interés nacional (valoradas en 25.000 unidades monetarias) y otras dos mil hectáreas de otro tipo de terrenos (valoradas por 250.000 unidades monetarias) están sujetas a demandas de titularidad por parte de sus antiguos propietarios, en un Tribunal Internacional de derechos humanos y el Tribunal ha establecido que los terrenos no pueden ser vendidos hasta que no se falle la demanda; el Departamento reconoce la jurisdicción del Tribunal para resolver estos casos.

2. Construcciones

- (a) Las construcciones abarcan los edificios de oficinas y las instalaciones industriales en distintas ubicaciones.
- (b) Las construcciones inicialmente se contabilizan por su costo, pero están sujetas a revaluación en función de la evolución de su valor razonable. La Oficina de Tasación Nacional determina el valor razonable de forma periódica en un corto intervalo de tiempo. Los valores se mantienen actualizados constantemente.
- (c) La depreciación se calcula sobre la base de una depreciación lineal a lo largo de la vida útil de los edificios. Los edificios de oficinas tienen una vida útil de veinticinco años y la de las instalaciones industriales es de quince años.

- (d) El Departamento ha firmado cinco contratos para la construcción de nuevos edificios; el costo total de dichos contratos asciende a 250.000 unidades monetarias.

3. Maquinaria

- (a) La maquinaria se mide por su costo menos la depreciación.
- (b) La depreciación se calcula aplicando el método lineal en función de la vida útil de la maquinaria.
- (c) La maquinaria tiene distintos periodos de vida útil:
Tractores: 10 años
Equipos de limpieza: 4 años
Grúas: 15 años
- (d) El Departamento ha firmado un contrato para sustituir las grúas que usa para la limpieza y mantenimiento de los edificios, el costo del contrato es de 100.000 unidades monetarias.

4. Mobiliario y útiles

- (a) El mobiliario y los útiles se valoran por su costo menos su depreciación.
- (b) La depreciación se calcula aplicando un método lineal en función de la vida útil del mobiliario y los útiles correspondientes.
- (c) Todos los elementos de esta clase tienen una vida útil de cinco años.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Conciliaciones								
(en miles de unidades monetarias)								
	Terrenos		Construcciones		Maquinaria		Mobiliario y útiles	
Periodo sobre el que se informa	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Saldo inicial	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Incrementos	-	-	250	100	120	200	20	100
Disposiciones	-	-	150	40	60	80	20	-
Depreciación (como en el estado de rendimiento financiero)	-	-	160	180	145	135	50	50
Revaluaciones (neto)	250	225	-30	-50	-	-	-	-
Saldo final (como en el estado de situación financiera)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Suma de los resultados (ahorro) de revaluación [párrafo 74(d)]	750	500	250	250	-	-	-	-
Suma de los resultados (desahorro) de revaluación [párrafo 74(d)]	25	25	380	350	-	-	-	-
Importe en libros bruto	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Depreciación acumulada	-	-	500	340	500	355	100	50
Importe en libros neto	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Comparación con la NIC 16

La NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, procede principalmente de la NIC 16 (emitida en diciembre de 2003, incluidas las modificaciones hasta marzo de 2018), *Propiedades, Planta y Equipo*. Las principales diferencias entre la NICSP 45 y la NIC 16 son las siguientes:

- La NICSP 45 hace referencia tanto a los "beneficios económicos" como al "potencial de servicio", en su caso, en la sección sobre el reconocimiento de una partida de propiedades, planta y equipo, mientras que la NIC 16 se refiere a los "beneficios económicos".
- La NICSP 45 en la medición inicial requiere que una partida de propiedades, planta y equipo adquirida mediante una transacción sin contraprestación se mida a su costo atribuido. La NIC 16 no incluye este requerimiento.
- Los modelos de medición posterior de la NICSP 45 son el costo histórico y el valor actual, mientras que en la NIC 16 los modelos son el costo y la revaluación.
- La NICSP 45 para la medición posterior tiene dos bases de medición en el modelo del valor actual: el valor operativo actual y el valor razonable. El modelo de revaluación de la NIC 16 solo tiene una base de medición: el valor razonable.
- Según la NICSP 45, los aumentos y disminuciones de la revaluación se compensan dentro de una clase de activos, mientras que en la NICSP 16 se compensan por activos.
- La NICSP 45 tiene requerimientos de información a revelar para los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos, mientras que la NIC 16 no tiene tal requerimiento.
- La NICSP 45 no requiere la información a revelar de los importes equivalentes del costo histórico, cuando una entidad adopta el modelo del valor actual y lleva las partidas de propiedades, planta y equipo a importes revaluados, mientras que la NIC 16 sí lo hace.
- La NICSP 45 requiere que se revele la suma de todas las revaluaciones, superávit y déficit de las partidas individuales de propiedades, planta y equipo dentro de esa clase. La NIC 16 no incluye este requerimiento.

Comparación con las EFP

Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP).

Las diferencias y similitudes clave con las EFP son las siguientes:

- Las semejanzas y diferencias entre la contabilidad con arreglo a las NICSP 45 y las EFP dependerán de los hechos y circunstancias de las partidas de propiedades, planta y equipo.
- Tanto las NICSP 45 como las EFP requieren que una entidad reconozca las propiedades, planta y equipo. Sin embargo, las NICSP 45 utilizan terminología contable, mientras que las EFP emplean terminología económica, que puede tener un significado similar.
- En el reconocimiento inicial, la NICSP 45 requiere la medición al costo o al costo atribuido cuando proceda. Como las EFP requieren el uso de precios de mercado, puede dar lugar a la misma valoración.
- En cuanto a la medición posterior, la NICSP 45 permite basarse en el costo histórico, el valor operativo actual o el valor razonable. En las EFP los activos deben medirse a valores de mercado, por lo que puede dar la misma valoración si se utiliza el enfoque de mercado como técnica de medición.
- En la NICSP 45, los aumentos o disminuciones del importe en libros del modelo de valor actual se reconocen en activos netos/patrimonio o en resultado (ahorro o desahorro), según proceda. En las EFP, los cambios en el valor de mercado se reconocen como otros flujos económicos.
- Tanto las NICSP 45 como las EFP requieren la capitalización de los costos de la transacción. Los costos de la transacción en las NICSP 45 y en las EFP se presentan junto con las partidas de propiedades, planta y equipo, aunque los costos de la transferencia de propiedad de los terrenos en las EFP se presentan en las mejoras de los terrenos.
- En las NICSP 45, la depreciación puede basarse en el costo histórico o en el valor actual, mientras que el consumo de capital fijo en las EFP se basa siempre en el valor actual.
- La NICSP 45 incluye requerimientos de información a revelar que están presentes en las EFP.

Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público, Proyectos de Normas, Documentos de Consulta, Guías de Prácticas Recomendadas y otras publicaciones del IPSASB se publican por la IFAC y tiene reservados los derechos de autor.

El IPSASB y la IFAC no asumen responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

'International Public Sector Accounting Standards Board', 'International Public Sector Accounting Standards', 'Recommended Practice Guidelines', 'International Federation of Accountants', 'IPSASB', 'IPSAS', 'RPG', 'IFAC', el logo del IPSASB, e IFAC son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en los EE.UU y otros países.

Propiedad intelectual © mayo de 2023 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Para obtener información sobre derechos de autor, marcas registradas y [permisos](#), or favor, dirijase a permisos o póngase en contacto con, permissions@ifac.org.

Publicado por:



IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org